جامعة مؤتة
عمادة الدراسات العليا

العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد

إعداد الطالب
حسن نجم عبد الحسين الأنباري

إشراف
الدكتور خالد يوسف الزعبي

رسالة مقدمة إلى عمادة الدراسات العليا
استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة
الماجستير في الإدارة العامة - قسم الإدارة العامة

2010 م

الإهداء

إلى العراق العظيم

إلى من كرس حياته لينير دربي

إلى الذي استندت عليه طيلة حياتي والدي العزيز

إلى من علمتني المحبة والرحمة

وسقتني من ينابيع الحنان... والدتي رحمها الله

إلى زوجتي العزيزة وأبنائي الأعزاء ... الذين عانوا معي الصعاب في سـبيل مواصلة دراستي.

حسن الأنباري

الشكر والتقدير

أتقدم بوافر الشكر وعظيم الاحترام إلى أستاذي الفاضل الدكتور خالد الزعبـي الذي اشرف على هذه الرسالة، منذ أن كانت فكره، حيث وأولاني جل اهتمامه وقدم لي آراء قيمة وإرشادات سديدة، ما كنت أحصل عليها وحدي، وبنور علمه كـشف الغموض الذي اعتراني أثناء الكتابة والبحث، إلى أن خرجت هذه الدراسة إلى حيز الوجود، فأشكره جزيل الشكر.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم وساعد في إنجاز هذا العمل، وعلـى رأسهم أساتذة قسم الإدارة العامة في جامعة مؤتة، الذين لم يتوانَوا عن تقديم النصح والمشورة والمعلومة القيمة، ولأساتذتي أعضاء هيئة تحكـيم أداة الدراسـة علـى توجيهاتهم وآرائهم القيمة .

ويشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الكريمـة، على تفضلهم بقَبول مناقشة هذه الرسالة، وتحملهم عناء قراءتها ومراجعتها وإثرائها بملاحظاتهم القيمة.

حسن الأنباري

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة

المحتوى		الصفحة

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد

حسن نجم عبدالحسين الأنباري

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم وتطوير استبانه لغرض جمع البيانات، وتكونت عينة الدراسة من(496) مبحوثاً، بنسبة استرداد بلغت (87.8%)، واستخدمت الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.16) لتحليل بيانات الاستبانة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أبرزها :

1. أن تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لدور العوامل(التشريعية والاقتصادية والإدارية) في التهرب الضريبي جاءت بدرجة مرتفعة أيضاً، وأن تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لمستوى التهرب الضريبي جاءت بدرجة مرتفعة.
2. أن هناك أثراً دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل التشريعية (أحكام صياغة القانون، دقة التشريعات، تلافي الثغرات القانونية) في التهرب الضريبي .
3. أن هناك أثراً دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل الإدارية (عدم المساواة في التطبيق، تعقد الإجراءات الإدارية، طرق تحصيل الضريبة) في التهرب الضريبي.
4. أن هناك أثراً دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل الاقتصادية (ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية، ارتفاع الضغط الضريبي، هيكل الإدارة الضريبية، ثقل العبء الضريبي) في التهرب الضريبي.
5. وجود فروق دالة إحصائياً عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) في تصورات المبحوثين للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تعزى للمتغيرات (المؤهل العلمي، الخبرة)، ووجود فروق دالة إحصائياً عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) في تصورات المبحوثين للعوامل الإدارية والاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تعزى لمتغير (المؤهل العلمي).
6. توصلت الدراسة إلى وجود فروق دالة إحصائياً عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) في تصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تعزى للمتغيرات (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة)

أوصت الدراسة بضرورة تعزيز العوامل التشريعية والاقتصادية والإدارية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وتنمية الوعي الضريبي عند المكلفين وإعلان أسماء المتهربين من الضريبة عبر وسائل الإعلام المختلفة.

Abstract

Factors Affecting the Tax Evasion from the Employees Perception the General Authority for Taxes in the Province of Baghdad
Hassan Najem Abdolhossein ALnbari

This study aimed at investigating factors influencing tax evasion from the perspective of employees in the General Authority for taxes in the province of Baghdad.To achieve the goals of this study, a questionnaire was designed and developed to collect data. A sample was chosen randomly using simple random sampling method. The sample consist of (496) employees. The statistical package of social sciences (SPSS.16) was utilized to analyze the data.

The reslut of data anaylsis had shown:

1. The perceptions of employees in the General Authority for toward factors influencing tax evasion due to (legislative, economic and administrative factors) in the tax evasion was high, and thier perceptions taxes in the province of Baghdad toward tax evasion was also at high degree.
2. There was statistically significant effect (at $\alpha \leq 0.05$) of the legislative factors (the provisions of the drafting of the law, the accuracy of the legislation, avoidance legal loopholes) in the tax evasion.
3. There was statistically significant effect (at $\alpha \leq 0.05$) of the administrative factors (lack of equality in the application, the complexity of administrative procedures, methods of collection of tax) in tax evasion.
4. There was significant statistical effect (at $\alpha \leq 0.05$) of the economic factors (high tax rate, lack of tax exemptions, tax high pressure, the structure of tax administration, the weight of the tax burden) in tax evasion.
5. The study found significant statistical differences (at $\alpha \leq 0.05$) in the understanding of the participants in the study of legislative factors due to (educational qualification, experience), and also found statistically significant differences (at $\alpha \leq 0.05$) in the understanding of the participants in the study of administrative factors economic factors due to(educational qualification, experience)
6. Also the study found statistically significant differences (at $\alpha \leq 0.05$) in the understanding of the participants in the study of tax evasion due to (gender, educational qualification, age, marital status, experience)

The study stressed the importance of enhancing legislative, economic and administrative factors to reduce the phenomenon of tax evasion and increasing awareness of taxpayers of the importance of compliance, and announcing names of those who evade payment in the media.

الفصل الأول

خلفية الدراسة ومشكلتها

1. 1 مقدمة:

تُعد الضريبة من أهم الإيرادات العامة للدولة، حيث كان ينظر إليها في السابق على أنها سعر مقابل حماية الدولة لمصالح الأفراد وحرياتهم، وبالتالي كانت تعتمد نظرية المساومة، أي أن كل فرد يحتاج للخدمات العامة عليه أن يدفع مقابل ذلك، بمعنى إن الضريبة أمر اختياري على الأفراد أن يدفعوها مقابل الخدمة المقدمة لهم من سلع وخدمات، فهذه النظرية بمحتواها أكدت على حقوق الأفراد أمام تزايد قوة الدولة، وبهذا جعلت العلاقة بين الحكومة ودافعي الضرائب كالعلاقة بين البائعين والمشترين في القطاع الخاص.

والضرائب تعد أداة من أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة من أجل الحصول على الإيرادات العامة والتي تكفل لها مواجهة النفقات العامة المتزايدة. فلم يعد دور الضريبة يقتصر على تحقيق الهدف المالي الذي كان الأساس في فرضها منذ القدم، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافًا اقتصادية واجتماعية.

ولكي تؤدي الضريبة أهدافها لا بد من توافر أمرين أساسيين، يتمثل الأول منهما في أن يوضع تشريع مالي يؤدي أغراضه ويعبر تعبيرا سليما عن أهداف الدولة، والثاني أن يحسن الخاضعون للضريبة من تقبلهم لهذا التشريع ولا يعمدون إلى الإفلات منه بطريقة أو بأُخرى، لما ينتج عن هذا الإفلات من آثار سيئة على مالية الدولة ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وبشروط المنافسة فيما بينهم.

والمكلّف بالضريبة لم يصل إلى القناعة بدفعها واعتبارها واجب وطني، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من المكلّفين بدفع الضريبة ردة الفعل التي تأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كليا أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي أو الإفلات من الضريبة.

ويترتب على التهرب الضريبي نتيجة أساسية هي فقدان الدولة لجزء من إيراداتها التي تحصل عليها عن طريق الضرائب، ألا أن هذا التهرب ينقسم إلى أنواع عدة وفقاً لزاوية النظر إليه ، فإذا أخذنا في الاعتبار مشروعيته فإنه يكون إما تهرباً مشروعاً أو غير مشروع ، وإذا نظرنا إليه من ناحية الحجم كان كلياً أو جزئياً ومتى كان أساس النظر إقليمياً فهو إما تهرب دولي أو داخلي.

إن تدني حصيلة الدولة من ضرائبها نتيجة التهرب الضريبي يترتب عليه آثار سيئة، حيث تعجز إيرادات الدولة عن الإيفاء بمتطلبات إنفاقها ويترتب عليه أيضاً آثاراً اجتماعية سلبية، حيث يشعر الآخرون بعدم عدالة النظام الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي في العراق واسعة وشديدة الخطورة، وهذا يبدو واضحاً بإلقاء نظرة بسيطة إلى عدد مكلفي ضريبة الدخل المسجلين في العراق لدى الهيئة العامة للضرائب وفروعها البالغ عددهم حوالي(مليون) مكلف فقط منذ تأسيس الهيئة عام 1982 بالإضافة إلى ذلك تسرب المسجلين لدى الهيئة من تسديد ما بذمتهم من الضريبة لعدة سنوات وهي تشكل نسبة كبيرة تتراوح بين 70% - 80% من عدد المكلفين مدى السنوات الأخيرة(الراوي، 2008). لذا تأتي هذه الدراسة لتعرف العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

1. 2 مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي، للآثار السلبية المترتبة على التهرب الضريبي بوصفه من أهم المشاكل التي تهدد النظام المالي للدولة، حيث ينجم عن ذلك عجز الموازنة من الإيفاء بمتطلباتها ولجوء الدولة إلى الاقتراض لتغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يترتب عليه الكثير من السلبيات التي تتمثل بفوائد القروض العامة وتحميل أعباء هذه القروض للأجيال القادمة والتبعية السياسية والاقتصادية للدولة، إضافة إلى عرقلة هذه الظاهرة لعملية التنمية الاقتصادي ودور القطاعات الاقتصادية المختلفة في هذا التكوين، وتعاني الهيئة العامة للضرائب من مشكلة استمرار مكلفي ضريبة الدخل من التهرب من دفع

الضريبة المستحقة عليهم من خلال أتباعهم أساليب مشروعة أو غير مشروعة وذلك لوجود عوامل كثيرة تؤدي إلى استمرار تهربهم، مما يؤدي هذا إلى تقليل الحصيلة الضريبية، وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من فرض الضريبة. لذا فإن مشكلة الدراسة تتمثل في عدم معرفة العوامل المؤثرة على مستوى التهرب الضريبي في محافظة بغداد لتلافيها ولتعزيز مستوى الإذعان الضريبي عند المكلفين، الأمر الذي يجنب الدولة مخاطر وسلبيات التهرب الضريبي.

3.1 أهمية الدراسة:

يمكن تحديد أهمية هذه الدراسة بالنقاط التالية :

1. التوجه نحو التعرف على العوامل المؤثرة على مستوى التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في محافظة بغداد بغية تلافيها لتعزيز حصيلة الدولة من إيراداتها في الوقت الذي تتكالب على الدولة ظروف سياسية ومالية واقتصادية واجتماعية جمة .
2. تعالج الدراسة موضوعاً بالغ الأهمية ويؤرق معظم الإدارات الضريبية وهو التهرب الضريبي .
3. العمل نحو معالجة الآثار السلبية المترتبة على التهرب الضريبي في العراق المتمثلة في ضعف حصيلة الدولة من إيراداتها وعدم الشعور بعدالة النظام الضريبي لدى المكلفين وما سيترتب على ذلك من الحد من قدرة الدولة من الإيفاء بمتطلبات إنفاقها .
4. هناك توجه حكومي في جمهورية العراق نحو الإصلاح الضريبي والتقليل من مستويات التهرب الضريبي.
5. يؤمل من نتائج الدراسة إن يستفيد صانعو السياسات، وأصحاب القرار في الهيئة العامة للضرائب في جمهورية العراق للوقوف على العوامل التي تؤدي إلى التهرب الضريبي.
6. بالإضافة إلى الجانب النظري سيثري معرفة الأكاديميون والطلبة والباحثين.

1. 4 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل عام إلى التعرف على أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، كما وتسعى إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية :

1. تطوير إطار نظري يوضح مفهوم التهرب الضريبي ومستوياته.
2. معرفة أثر العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية والأخلاقية على مستوى الإذعان الضريبي(عدم التهرب الضريبي).
3. التعرف على ماهية وأشكال والأسباب الكامنة وراء التهرب من دفع الضريبة.
4. التعرف على الآثار الناجمة عن التهرب من دفع الضريبة.
5. إمكانية التوصل إلى نتائج لتقديم توصيات ومقترحات لمتخذي القرار.

1. 5 أسئلة الدراسة:

تحاول هذه الدراسة الإجابة عن الأسئلة التالية:

أولاً: ما تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لدور العوامل التشريعية في التهرب الضريبي ؟

ثانياً: ما تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لدور العوامل الإدارية في التهرب الضريبي ؟

ثالثاً: ما تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لدور العوامل الاقتصادية في التهرب الضريبي ؟

رابعاً: ما تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لمستوى التهرب الضريبي ؟

1. 6 فرضيات الدراسة:

تتمحور الدراسة حول الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى

الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل التشريعية (أحكام صياغة القانون، دقة التشريعات، وضوح التشريعات القانونية، تعدد التشريعات وتشابكها) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

الفرضية الثانية وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل الإدارية (عدم المساواة في التطبيق، تعقد الإجراءات الإدارية، طرق تحصيل الضريبة) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

الفرضية الثالثة وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل الاقتصادية (ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية، ارتفاع الضغط الضريبي، هيكل الإدارة الضريبية، ثقل العبء الضريبي) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة).

الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة).

الفرضية السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة).

الفرضية السابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة

($\alpha \leq 0.05$) لتصورات المبحوثين نحو(التهرب الضريبي) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة).

1. 7 التعريفات الإجرائية:

أ. المتغيرات المستقلة:

1. **العوامل الاقتصادية:** ويقصد بها العوامل الاقتصادية التي تؤثر على مستوى التهرب الضريبي المتمثلة بـ "المبالغة في تعدد الضرائب وتنوعها، وشعور المكلف بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، التغيير في سعر الضريبة، ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية " مما يؤدي إلى زيادة مقدار الضريبة المفروضة على دخل المكلف ، وهذا ما يدفع المكلف إلى اتخاذ السبل للتهرب من الضريبة.(محمد، وانويا،2001 :23)

وتقاس العوامل الاقتصادية إجرائياً بأنها: المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على الفقرات التي تقيس أبعاد العوامل الاقتصادية.

2. **العوامل الإدارية:** ويقصد بها العوامل الإدارية التي تؤثر في مستوى التهرب الضريبي والتي تتمثل بـ عدم المساواة في التطبيق، وتعقد الإجراءات الإدارية، وضعف طرق تحصيل الضريبة، ومحاولة المكلف أيضاً التهرب إذا أساءت الإدارة التصرف في تطبيق الضريبة وعاملت المكلفين معاملة مختلفة، (القواسمة والزغول، 1991).

وتقاس العوامل الإدارية إجرائياً بأنه: المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على الفقرات التي تقيس أبعاد العوامل الإدارية.

3. **العوامل التشريعية:** ويقصد بها العوامل التي يعتقد أنها تؤثر على مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين والتي تتمثل بـ أحكام صياغة القانون، وعدم دقة التشريعات، وتلافي الثغرات القانونية (الخطيب، 2000). وتقاس العوامل التشريعية إجرائياً بأنه: المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على الفقرات التي تقيس أبعاد العوامل التشريعية.

ب. المتغير التابع:

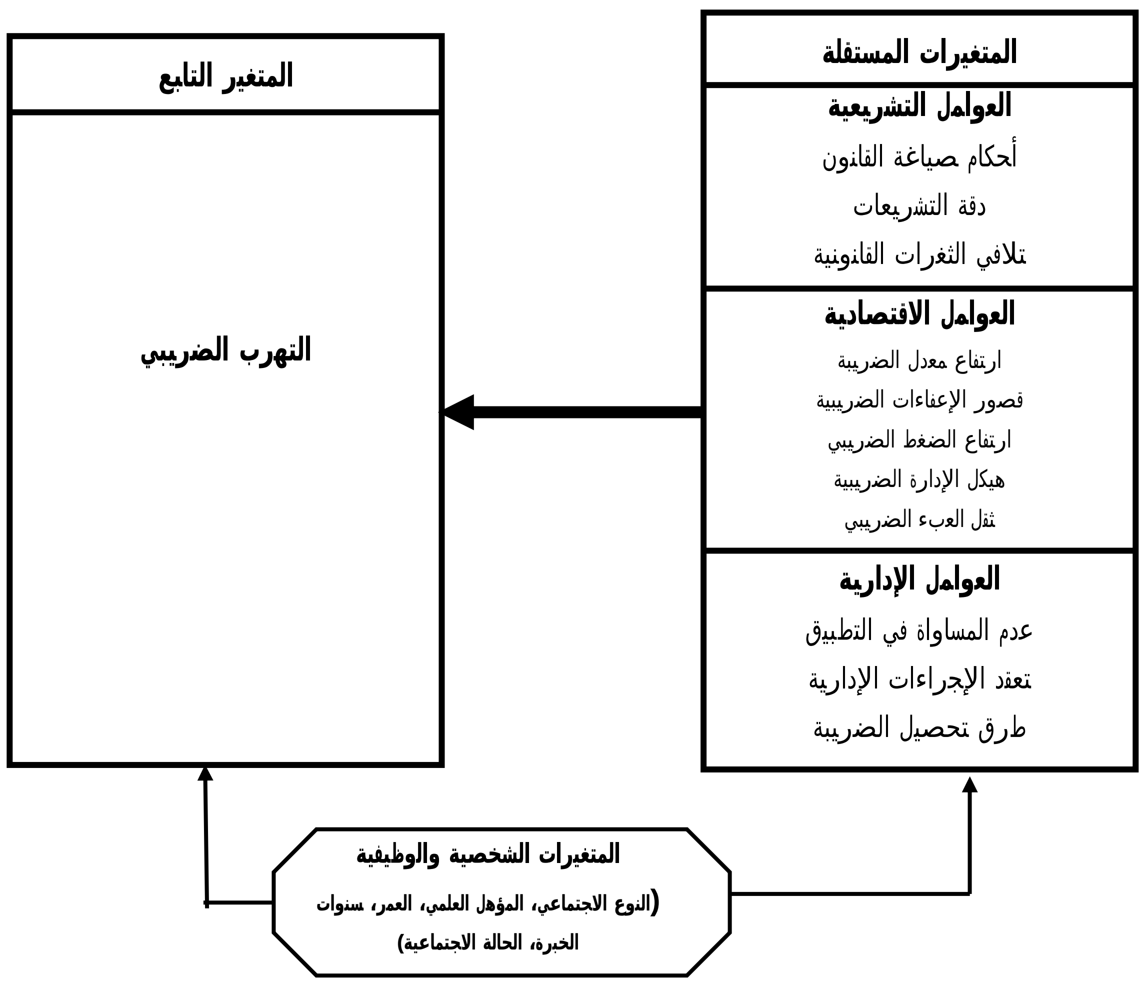
التهرب الضريبي: هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالاً يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها، وهي مخالفة (جريمة) يعاقب عليها القانون (العلي: 2009 :123). ويقاس إجرائياً بأنه المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على الفقرات التي تقيس بعد التهرب الضريبي.

1. 8 نموذج الدراسة:

يوضح الشكل رقم(1) نموذج الدراسة كما يبين المتغيرات المستقلة والمتغيـرات التابعة التي ستستخدمها الدراسة.

الشكل رقم (1)

نموذج الدراسة



النموذج من إعداد الباحث

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

تُعد الضريبة سياسة مالية ايرادية عامة تتخذها الدول لتوفير الأموال اللازمة لصيرورتها واستمرارها وتقوية إمكاناتها هذا فضلاً عن مساهمتها في توجيه مسار المجتمع للوصول إلى طريق العدالة والمساواة بين أفراده وضمان الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي من خلال السعي للقضاء على أو التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية أو المالية التي تتعرض لها هذه الدولة .

1.2 الإطار النظري .

2. 1. 1 العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي:

يعتقد الباحثون أن التهرب الضريبي يرجع إلى جملـة مـن الأسـباب يمكـن توضيحها بالتالي :

أ. الأسباب التشريعية

1. عدم وضوح النص التشريعي الضريبي: تصدر التشريعات عموما لتعبر عن حاجة المجتمع وظروفه الخاصة، وغني عن البيان إن التشريعات الضريبية بوجـه خاص تحتاج إلى مهارة خاصة من جانب المشرع في صياغتها فهو يفتح الطريـق أمام تعسف الإدارة الضريبية بالتوسع في تفسير نصوص التشريع أو تأويلهـا بمـا يسفر في النهاية عن إلحاق الظلم بالمكلفين. كما يتيح الغموض التـشريعي وسـوء الصياغة للثغرات التي ينفذ منها المكلفون لممارسة كل صنوف التهرب الـضريبي، فيما يعرف بالنفاذ من خلال النص (الجميلي، 2000). وبسبب غمـوض نـصوص التشريع الضريبي وعدم وضوحها، بحيث يـصبح والمكلـف والإدارة الـضريبية خصمين لدودين يتربص كل منهما بالآخر. في حين إن الصالح العام يقتضي توافر جو من الثقة والتفاهم، فالممول دائما ما يبحث عن تخفيض العبء الضريبي الملقـى عليه من خلال الإفادة من نصوص وإحكام القانون، بينما تبحث الإدارة الضريبية في الوقت نفسه، عن زيادة الحصيلة الضريبية، من خلال تطبيق إحكام القانون أيـضاً.

ويؤدي غموض نصوص التشريع وعدم وضوحها إلى اختلاف التفـسير والتأويـل والتطبيق، حتى إنه ليمكن تفسيرها من جانب الممول بشكل مغاير تماماً لتفسيرها من جانب الإدارة الضريبية، ولا شك أن ذلك يخلق خلافات ونزاعات بـين الممـولين والإدارة الضريبية بسب عدم الوضوح والغموض الذي يـشوب بعـض نـصوص التشريع التي تحيل إلى عدم تفسيرها التفسير الصحيح أو تفسيرها على وفـق مـا يرغب بهِ الممول للخلاص من دفع الضريبة(عبد الرزاق، 2001)

2. تعدد التشريعات الضريبية وتشابكها:

إن تعرض نصوص القوانين الضريبية إلى تعديلات كثيرة ومتواصلة قد توجـد حالة من عدم الاستقرار ينجم عنها أرباك في عمل السلطة المالية الجهـة المنفـذة للقانون، وقد يكون فرصة سانحة لبعض المكلفين مستغلين عدم إلمام موظفي السلطة المالية بالقوانين والتعليمات الصادرة للتهرب من دفع الضريبة(أبو حشيش، 2010).

ويلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي في القانون(113 لسنة 1982 المعدل)، لم يعهد بمهمة الفصل في المنازعات الضريبية إلى القضاء العادي ، كما إنه لم ينشئ محاكم ضريبية مستقلة تضطلع بهذه المهمة ، بل اتخذ لنفسه مسلكاً خاصاً تمثل في إناطة هذه المهمة بلجان إدارية ذات اختصاص قضائي تعرف (باللجان الاسـتئنافية والهيئة التمييزية) وعلى الرغم من أن المشرع العراقي رسم للطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل طريقاً بديلاً عن الطريق القضائي تمثل بالاعتراض لدى لجان أدارية خاصة ، منها سلطة الفصل بالمنازعات الضريبية، ألا انه لم يعد هذا الطريق ضامناً لحق المكلف من إجراءات السلطة المالية . فالقضاء هو الجهة المعول عليهـا فـي اغلب التشريعات الضريبية ، إلا أن ذلك لم يعد مرحلة نهائية بل مرحلـة وسـطى تجيز فيها تلك التشريعات للأفراد حق الطعن بقرارات اللجان أمام القضاء العراقـي (العنزي، 2001 :4) . كذلك تكون العقوبات القانونية غيـر ذات تـأثير مقارنـة" بالمنافع التي يجنيها المتهربون، فالتهرب الضريبي سيزداد ويمكن أن نـتلمس هـذه الحالة في المملكة المتحدة البريطانية ، إذ إن العقوبات المفروضة على المتهـربين غير كافية ولكنها عموماً أفضل من تلك المفروضة في الولايات المتحدة الأمريكية ، والتي بسبب تدني هذه العقوبات القانونية أصبح التهرب يعرف في أمريكا على انـه

لهو محلي(James, 2001 : 103) .

3. عدم استقرار التشريع الضريبي وتلاحق تعديلاته : يعد مبدأ استقرار أو ثبات التشريع من أهم المبادئ الأساسية التي يتعلمها القارئ المبتدئ في دروس القانون ، كإحدى ركائز العدالة. ذلك إن استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بها كلها أمور تقتضي أن يخضع الأفراد لأحكام وقواعد قانونية معلومة لهم ومتسمة بالاستقرار، إذ يرتب الأفراد تصرفاتهم بناءً عليها وحتى لا يؤدي تواتر تغيير أو تعديل القوانين إلى إثارة البلبلة وتضارب في محيط الحقوق والالتزامات، وبما يقود إلى تغيير المراكز القانونية للأفراد على نحو يضر يبعضهم لصالح البعض الآخر دون وجه حق. فتعقد تشريعات الضرائب، وعدم وضوحها وخاصة فيما يتعلق بنظام الإعفاءات الضريبية وما تملكه الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية في ذلك. كذلك تعدد طرائق تقدير الضريبة وما قد تمارسه الإدارة من تجاوزات مما يدفع الأفراد إلى التهرب من الضريبة " طريقة التقدير الجزافي مثلاً (ميلاد، 2004).

أما في العراق فحاله حال بقية الدول النامية ، إذ سمة عدم الاستقرار تتسم بها معظم القوانين الضريبية وبخاصة قانون الدخل النافذ إذ لا تكاد تخلو سنة من السنوات ومنذ تنفيذه من تدخل المشرع بتعديل أو إضافة بحيث أصبح من العسير على موظفي الإدارة الضريبية الإلمام بكل هذه التعديلات والإضافات، وهو ما فتح الباب أمام المكلفين للتهرب من الضريبة.

4. الازدواج الضريبي:

يقصد بالازدواج الضريبي فرض الضريبة أكثر من مره على الشخص ذاته، وعن المال نفسه في المدة ذاتها، ولكي يتحقق الازدواج لابد من اجتماع الشروط الآتية (الراوي، 2008) .

أ- وحدة نوعية الضريبة المفروضة .

ب- وحدة المكلف القانوني بالضريبة .

ج- وحدة الوعاء الضريبي .

د- وحدة المدة الزمنية المفروضة عنها الضريبة مراراً .

وقد يحدث الازدواج الضريبي داخل الحدود الداخلية للدولة أو خارجها ، وفي الغالب يكون الازدواج الداخلي مقصوداً لغرض تحقيق هدف زيادة مواردها المالية (الخصاونة، 2000).

وان تفسير انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي سواء على المستوى الـداخلي أو على المستوى الدولي يعزى إلـى أسـباب ماليـة واقتـصادية ومـن أهـم هـذه الأسباب(عطوي، 2003 :263).

أ- رغبة الدولة في التوسع في فرض الـضرائب لمواجهـة الأعبـاء الماليـة المتزايدة.

ب- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب وذلك عن طريق تقـسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه .

ج- رغبة الدولة في التمييز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من المكلفـين وذلك عن طريق ضريبة إضافية على فئة منهم فضلاً عن الضريبة العامـة التي تقع عليهم جميعاً.

د- سهولة انتقال اليد العاملة ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة .

ه- اتساع الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة وهو ما يتطلب أن تفرض الضريبة على الدخل وأيا كان مصدره (بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج) وذلك لكي يمكن تحديد المقدرة التكليفية أي المركز المالي للمكلف .

وفي الأحوال كلها فإن فرض أكثر من ضريبة على الشخص نفسه في آن واحد يؤدي إلى زيادة الأعباء المالية الملقاة على عاتق المكلف دون الأخذ بنظر الاعتبار المقدرة التكليفية له مما يزيد من دوافع المكلف للتهرب في الضريبة لذلك يتعين على المشرع ألا يلجأ إلى الازدواج الضريبي إلا في أضيق الحدود.

5. ضعف الجزاءات الضريبية:

يعد التهرب الضريبي من أهم الجرائم الضريبية ، لذا فلا بد أن يكـون هنـاك جزاء يفرض على من يرتكب هذه الجريمة بما يتناسـب وخطورتهـا وأهميتهـا، وبالتالي فأن ضعف الجزاء المفروض على المتهرب من دفع الـضريبة ، قـد لا يكون رادعاً له ولغيره من ارتكاب مثل هذا الفعل (عبد الغفور، 2008) .

وفيما يتعلق بقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ فقد تضمن أكثر من نوع من العقوبات السالبة للحرية والمالية ، فهناك الحـبس وهنـاك الغرامـات والفوائـد والإضافات القانونية، ويساعد الجزاء الذي تفرضه الدولـة علـى المتهـرب مـن الضرائب على الإقلال من التهرب الضريبي، وعادة يوازن الممـول بـين مبلـغ الضريبة المترتب عليه وبين الجزاء الذي سيتعرض له إذا تهرب من الضريبة ولـم يفتضح أمره فإذا كان الجزاء أكبر عدل عن التهرب والعكس صـحيح (التحـافي، 2001).

ب. العوامل الاقتصادية:

يتأثر التهرب الضريبي بالظروف الاقتصادية التي تسود الـبلاد، ففـي حالـة الرخاء الاقتصادي وانتعاش القطاعات الاقتصادية وعدم وجود بطالة فـإن ارتفـاع متوسط دخل الفرد سيعمل على زيادة المقـدرة الفرديـة علـى تـسديد الـضريبة المفروضة عليه، وتبعا لذلك يقل أو ينعدم التهرب لأن المكلـف لا يـشعر بعـبء الضريبة المفروضة عليه لارتفاع دخله ومن ثم لا مسوغ للتهرب طالما أن المقدرة المالية مرتفعه لديه، فضلاً عن أن ارتفاع دخول المكلفين في مدة الانتعاش يـؤدي إلى ورود فئات جديدة من الدخول إلى وعاء الضريبة الأمر الذي يعني عدم الحاجة إلى زيادة أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة وبالنتيجة سيقل التهرب ما دامت الأعباء ستوزع على عدد اكبر من المكلفين أو تشمل أوعية ضريبية جديدة، أما في حالة الكساد الاقتصادي، فتزداد حاجة الدولة إلى الموارد الماليـة لغـرض زيـادة الإنفاق العام والقيام بإنشاء المشروعات العامة للقضاء على البطالة وإنعاش الاقتصاد القومي للقضاء على ظاهرة الكساد، حيث إن حالة الكساد الاقتصادي تعني انخفاض في متوسطات دخول الأفراد ومن ثم تدني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب لـذا فإن مسالك التهرب ستغري المكلف على توفير جزءٍ من دخله المتدني فـي وضـع الكساد هذا من جانب ومن جانب ثانٍ نجد أن موقف الدولة من جانب التهرب يختلف في حالة الرخاء عنه في حالة الكساد ففي حين تبدي الدولة نوعاً من التشدد في حالة الرخاء بسبب زيادة إيراداتها إلا أنها تتشدد في رقابتها فـي حالـة الكـساد بـسبب انخفاض إيراداتها(النجار، 2003)، ومثال ذلـك، عنـدما تـم فـرض الحـصار

الاقتصادي في فترة التسعينيات، تم غلق الأنابيب المصدرة للنفط كلياً، أي انقطاع المصدر الرئيس للإيرادات، مما جعل السياسة المالية تعتمد على مصادر أخرى غير النفطية، فالتجأت إلى الضرائب كمصدر ثانٍ بعد الإيرادات المتأتية من النفط، وشددت العقوبات على المتهربين بغية زيادة الإيرادات التي تدعم الخزانة العامة، وشددت على تطبيق القرار رقم 23 لسنة 1984 في قانون الجمارك، الذي ينص بمضاعفة الغرامات المنصوص عليها في القانون المذكور، ومنح المحافظين صلاحية مصادرة الأغنام أو البضائع المعدة للتهريب، واستجابة إلى قانون التعديل الخامس رقم 48 لسنة 1984 الذي أوصى بتشديد العقوبات على المتهربين من ضريبة العقار وخصوصاً المتأخرين بدفع الضريبة. وإن ابرز أسباب التهرب من الناحية الاقتصادية يتلخص بالاتي :

1. ارتفاع أسعار الضرائب:

يرى الكثير من الكتاب أن من الأسباب الرئيسة التي تدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة هو ارتفاع سعر الضريبة ارتفاعاً كبيراً، وذلك لان الحافز على التهرب يتوقف على سعر الضريبة حيث أنه على أساسه تحدد المكاسب من التهرب كنسبة من الدخل المتهرب منه، كما إن التهرب من الضرائب على الدخول الناتجة عن جهد وعمل الشخص يزداد عند الضرائب على الدخول الناتجة دون جهد أو عمل كالضرائب على اليانصيب، والضرائب على التركات، وأن التهرب في الضرائب على المنقولات أيسر من الضرائب على العقارات. وفي العراق فقد منح تعديل قانون ضريبة الدخل (25 لسنة 1999) وزير المالية أن يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل سعر الضريبة كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية (الراوي، 2008). ونجد أن زيادة الأسعار الضريبة ستساهم حتماً في زيادة الحصيلة الضريبية وذلك في حالة الاقتصاد المستقر، ولكن ظروف التضخم التي يمر بها الاقتصاد العراقي منذ 1990 جعل الأسعار الضريبية المعمول بها قبل الحصار واستمرار العمل بها خلال الحصار تصل إلى ثلاثة أرباع ثروة المكلف فزاد التهرب الضريبي وقلت الحصيلة الضريبية مما حدا بالجهات المختصة إلى تعديل التشريع بتخفيض الأسعار الضريبية المرتفعة التي كانت سارية قبل عام

1994، وإذا كانت الأسعار المقررة بموجب هذا التعديل تنسجم مع الظروف السائدة في تلك المدة، فإنها لم تعد كذلك بعد مرور أكثر من خمس سنوات في ظل تغيير مستمر في الظروف الاقتصادية للقطر، وهذا ما دفع المشرع إلى إصدار تعديل أخر للأسعار الضريبية تم بموجبه تخفيض الأسعار القائمة، على أن ينفذ هذا التعديل ابتداء من عام 2000(التحافي، 2001) . وإن ارتفاع العبء الضريبي هو أحد الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي (عكروش، وزهيري، 2005).

2. المغالاة في تعدد الضرائب:

إن المبالغة في تعدد الضرائب وتنوعها يتسبب في تشتت أحكامها وعدم إلمام السلطة المالية أو المكلفين بها . وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى ازدياد التهرب الضريبي. فضلاً عن أن هذه المغالاة في تعدد الضرائب تؤدي إلى مجافاة قاعدة الاقتصاد، إحدى القواعد الأساسية في فرض الضريبة، حيث تحتاج هذه الضرائب المتعددة إلى نفقات كبيرة عند فرضها وجبايتها، وهذا ما نلاحظه في الضرائب النوعية (عبدالغفور، 2008).

لهذا ساد اتجاه لدى أغلب الدول للأخذ بالضريبة الموحدة على مجموع الدخل كانكلترا والولايات المتحدة وألمانيا . ويمكن القول أن استغلال المكلفين لتعدد الضرائب وتشتت أحكامها، يعد أحد الأسباب الرئيسة لاتجاه المشرع المصري للأخذ بالضريبة العامة على مجموع الدخل، وكان أهم أسباب التعديل هو ازدياد التذمر من نظام الضرائب النوعية سواء من قبل المكلفين أو من قبل الإدارة الضريبية، لمنع استغلال المكلفين للثغرات التي تنطوي عليها هذه الأحكام بغية التخلص من دفع الضريبة (الجميلي، 2000: 67) .

3. سياسة الدولة الانفاقية :

تلعب سياسة الأنفاق التي تتبعها الدولة دوراً مهماً في التهرب الضريبي، فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجبيها في وجوه نافعة فأن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالنفع، وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة . أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فأنهم سيبذلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة(النجار، 2003).

جـ. العوامل الإدارية:

لا بد من وجود مرتكزات أساسية ترتكز عليها الإدارة الضريبية لكـي تـنهض بالدور الملقى على عاتقها القيام به ليكون بالمستوى المطلوب، ولهذا سينصب هـذا المطلب للبحث في مظاهر القصور التي تعترى عمل الإدارة الضريبة والتي تتسبب في ازدياد التهرب من الضريبة وهي :

أولاً: ضعف كفاءة الجهاز الضريبي :

تُعد عملية رفع مستوى الإدارة الضريبية فـي الـدول الناميـة مـن أعقـد المشكلات التي تواجهها لخلق الإدارة القادرة على التوغل في البيئة الضريبة بكفاءة (البطريق، 2005: 103). فمن أجل حماية حقوق الخزينة وحقوق المكلفـين معـاً، وذلك من خلال حيادها وعدم انحيازها لأحد الطرفين عند تنفيذها القانون.وعلى هذا الأساس يقال أن الجهاز الضريبي الكفوء لا يمكن أن يحول ضـريبة سـيئة إلـى ضريبة حسنة، ولكن الجهاز الضريبي غير الكفء يمكن أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوئها. كما إن ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وعجزها عـن كـشف وسـائل التهرب التي يستعملها المكاف ،وعدم قدرتها على ملاحقة الدخول التي يهربها فـي سنه معينه ،يشجع هذا المكاف على الاستمرار في التهرب خلال السنوات التاليـة، كما إن نجاح المكاف في تهربه بهذه السهولة باستغلاله ضعف كفاءة الإدارة يـدفع بقية المكلفين إلى السير على المنوال نفسه .

إن الأفراد في الإدارة الضريبية هم العنصر الأساس والرئيس لـدوران دولاب عمال الضريبية من حيث، (الحصر، والفحص، والربط، والتحصيل) ولا يخفـى ضرورة الاهتمام بهذا العنصر المهم من حيث توفير العدد اللازم والملائم لانتظـام أداء العمل بالهيئة دون زيادة تؤدي إلى تضخم النفقات الوظيفية، وزيـادة التكلفـة. وتفتيت نظام السلطة والمسؤولية، كذلك دون نقص يؤثر في إنتاجيتها وكفايتها بمـا يتمخض عن عجز الحصيلة الضريبية(Bergman, 2003).

وتوالت أوجه القصور في الجهاز الضريبي بسبب ازدياد أعداد الممولين وعدم تناسب ذلك مع الزيادة في عدد موظفي الضرائب، وعلى الرغم من نتائج عمليـات الإصلاح الضريبي والتعديل الذي لحق بالكثير من خطط الإدارة الضريبية، إلا أنها

تتجه في معظمها، نحو معالجة مشاكل العمل الموجودة، دون النظر إلى زيادة الفاعلية وتواكب التطورات المستمرة. فضلاً عن ذلك فإن هناك العديد من أوجه القصور في أغلب الإدارات الضريبية وخاصة في ضريبة العقار والناجم عن انخفاض مستوى العناصر الفنية والإدارية في مجال الأداء الضريبي وأهمها "السياسة التقليدية في التعيين، وعدم الاهتمام بالتدريب" (عبد الغفور، 2008) .

2. حداثة التطبيق:

تقوم معظم الدول بإلحاق موظفي الإدارة الضريبية بدورات شكلية التي لا تضيف إليهم الخبرة العلمية والعملية الواسعة وهم يتعرضون لامتحان روتيني في المواد القانونية والضريبية. مما ينتج عنه ضعف في الخبرة وعدم القدرة على التمييز بين المكاف الملتزم والمكاف الغير ملتزم (الراوي، 2008) .

3. صعوبة تقدير وعاء الضريبة

تلجأ الإدارة أحيان إلى التقدير على أساس المظاهر الخارجية والتي تعتمد على بعض العلاقات والقرائن والتي لا تقوم على أساس من التحديد وبالتالي تبتعد عن الحقيقة ودلالاتها النسبية التي لا تستند إلى المقدرة الحقيقية للمكاف مما يتيح الفرصة للمكاف التهرب من الضريبة، كذلك فإن لمغالاة المخمنين في تقدير دخول المكلفين وخاصة من خلال التقدير الإداري يزيد من سخط المكاف ويدفعه للتهرب (كاظم، 2000 : 115) .

4. الفساد المالي والإداري:

لمعرفة علاقة الفساد الإداري بالتهرب الضريبي. نجد هناك قواسم مشتركة ما بينهما وهي كالأتي(Shelley, 2003) :

1- إنهما يمثلان انتهاكاً للقانون، حيث يعدان من الجرائم التي يحاسب عليها القانون .

2- إن طبيعة بعض الأنشطة التي تندرج ضمن الفساد الإداري(كالرشوة، والعمولة وغيرها) والتهرب الضريبي وما تحققه من دخول وأرباح، تجعل من الصعوبة فرض أية ضريبة عليها، وذلك بحكم سرية تلك الأنشطة أولا وصعوبة حصرها وتقديرها ثانياً وفي ذلك خسارة للحصيلة الضريبية .

3- يؤديان إلى إشاعة أنماط سلوكية تتنافى مـع المـصلحة العامـة والقـيم والأخلاق .

4- أنهما يؤديان إلى تشويه نمط توزيع الـدخل وتعميـق حالـة اللامـساواة الاجتماعية من خلال ما يتـراكم لـدى الفاسـدين فـي الجهـاز الإداري والمتهربين من الضريبة من أموال غير مشروعة لا تطالها الضريبة .

ليس المكلف وحده يبحث عن أسباب للتهرب من دفع الـضريبة، وإنمـا هنالك بالمقابل باحثون عن الريع من موظفي الحكومة، حيث يستخدمون أسـاليب لمساعدة المتهربين على التهرب من دفع الضريبة، وذلك بحكم وجودهم في السلطة الضريبية وتخصصهم في تنفيذ القوانين الضريبية وتفسيرها وتطبيقها، وتمـتعهم بالصلاحيات المناسبة التي تجعلهم يضعون تقديراتهم لحجـم الوعـاء وتقـدير الضريبة عليه وتقدير السماحات والإعفاءات مما يجعلهم يمتلكون سلطة تقديرية، يستخدمونها في زيادة مدخولاتهم عن طريق التواطؤ مع المكلفين مقابل ثمن، وهذا ما يشكل بيئة خصبة لتنامي الفساد. أي بمعنى استخدام المنصب العـام لتحقيـق منفعة شخصية. وهنالك دوافع كثيرة لأصحاب السلطة التقديرية للقيام بـالتواطؤ مع المكلفين، ولعل الدافع الرئيس هو تدني مـستوى الأجـور التـي يتقاضـاها الموظفون والتي لا تتلائم مع متطلبات الحياة الاعتيادية، فضلاً عن التفاوت الكبير بين الدخول في المجتمع وكذلك التفاوت في توزيع الثروة، مما يشعرهم بـالغبن، وهم يحاولون بعملية التواطؤ مع المكلفين لسد الفجوة الحاصلة في دخولهم(Little, 2004).

5. انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي المقـدم للعـاملين فـي الإدارات الضريبية:

يعتمد الموظف في تدبير حياته المادية على ما تقدمه الدولة له مـن مزايـا مادية ومعنوية لمواجهة متطلبات حياته، لذا ينبغي الاهتمام بهذا الجانب وعدم إهماله وإعادة النظر دورياً في تحديد وتعديل هذه المزايا في ضوء الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة فيه (طالب، 2001 :1). كذلك يترتب عن انخفاض مـستوى الدعم المادي والمعنوي نتائج خطيرة من خلال عـزوف ذوي الاختـصاص عـن

الالتحاق بالإدارات الضريبية واستقالة من كان يعمل بها لشعورهم عن عدم وجـود مكافآت مجزية وحوافز، مما يؤدي إلى عدم قدرة الموظفين على مقاومة الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين كمقابل لمساعدتهم فـي التهـرب مـن الضريبة دون محاسبة وهو ما يؤدي إلى خسارة الدولة مبـالغ طائلـة. (الـراوي، 2008)

6. عدم دقة حصر المكلفين:

يقصد بعملية حصر المكلفين تحديد الأشخاص الخاضـعين للـضريبة وتـدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية وتُعد دقة الحصر عن مـدى نجـاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي، لنجاحها في عدم إتاحة الفرصة للتهرب مـن دفع الضريبة، على عكس ذلك إذا لم تكن عملية الحصر بالمستوى المطلوب فإنهـا تكون دافعاً للتهرب الضريبي. ويمكن إتمام عملية حصر المكلفين بأحـد التقـسيمين التاليين(عبدالغفور، 2008).

1- **التقسيم الجغرافي** : يقصد به تخصص كل إدارة ضريبية بتقـدير الأربـاح وربط تحديد الضريبة بالنسبة لكافة المكلفـين الـذين يمارسـون نـشاطهم الاقتصادي في نطاق جغرافي معين بغض النظر عن نوعية نـشاطهم. وأن هذا التقسيم يساعد على الدقة في حصر المكلفين وبالتالي يقلـل مـن نـسبة التهرب الضريبي.

2- **التقسيم النوعي** : يراد به اختصاص كل إدارة ضريبية بتقدير الأرباح وربط تحصيل الضريبة بالنسبة لكافة المكلفين الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً معيناً داخل نطاق جغرافي واسع نسبياً .

وفي العراق بالإضافة إلى الاعتماد على التقسيم الجغرافي ، تقوم لجان المسح في كل فرع من فروع الهيئة بإجراءات حصر المكلفين في نطاق جغرافي معين فإنه ما تزال أعداد غير قليلة من شرائح المجتمع لا تخضع للضريبة وهـو نـاجم عـن إهمال بعض الموظفين في أداء أعمالهم، وكذلك عدم وجود رقابة فعالة على نـشاط الهيئة وفروعها .

د. الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي :

من المعروف أن أي تشريع أو نظام ضريبي لا يراعي ظروف البيئة على كافة المستويات الاقتصادية والاجتماعية وما شابه ذلك، يمكن يؤول مصيره إلى الفشل مما يؤدي إلى عواقب كثيرة، فإذا كان ضعف الوعي الضريبي، وما يستتبعه من ضعف في الأجهزة الضريبية سواء أكانت أجهزة التحقق، أم أجهزة التحصيل أم أجهزة الرقابة، ثم إذا كانت الثغرات والنواقص الموجودة في التشريع الضريبي، من شأنها أن تتيح الفرصة أمام المكلف " المتذاكي " للتهرب من الضريبة.

كما إن أنماط التفكير مختلفة لدى الشعوب، وهي بالطبع مختلفة ومتباينة وتسهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية والاجتماعية التي تشجع على التهرب والغش الضريبي، أو على العكس من ذلك، ترفع الأداء الضريبي إلى مستوى الانتماء الوطني، إذ إن ثمة أنماط اجتماعية في التفكير ينشأ عليها المواطنون في أحد المجتمعات فيشعرون بمدى الواجب الذي يحدو بهم إلى الإسهام في تغذية خزينة الدولة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يستهجن المواطن مجرد اتهامه بأنه لا يدفع الضريبة وإن مثل هذا الاتهام يعني انتقاصاً من انتمائه لوطنه ومن شعوره بالالتزام نحو بلاده في مقابل ما تضمنه له بلاده من حقوق وتقديم مساعدات على مختلف الأصعدة (عطوي، 2003).

ولدرجة الوعي الضريبي قيمة كبرى في ميدان الضرائب المباشرة، وخصوصاً ضريبة الدخل وضريبة دخل العقار، وهناك مدلولات عدة تشير إلى ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين ويمكن إبراز أهم هذه المدلولات بالنقاط الآتية(النجار، 2003):

1- اعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها من خدمات، أو شعوره بأنه لا يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، ذلك إن دفعها ليس شرطاً في الإفادة من الخدمات العامة.

2- اعتقاد المكلف أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة.

3- إن التشريع الضريبي في الكثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تبعث على احترامه وتضفي عليه الهيبة لأنه يتمتع بخصائص تتنافى والقيم التي

تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية، وعدم وجود عدالة ضريبية بـين المكلفين ينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلفين تتناسب عكسياً مع الوعي الضريبي، ومثال ذلك عندما تقوم لجان تقدير إيجار العقار بـسعر مـنخفض لعقار معين عن غيره من العقارات لأسباب كثيرة، كتحابي اللجـان أو الـذي يقوم بالتقدير مع صاحب العقار لأسباب كثيرة فهذا الفعل يكون حـافزاً قـوي للكثير من المكلفين الآخرين في عدم امتثالهم بدفع الضريبة المتوجبة عليهم أو إعطاء معلومات غير صحيحة، ذلك لـشعورهم بـالغبن أثـر تقـدير عقـار بالمواصفات نفسها لكن بسعر منخفض أكثر مما تم تقدير العقار الثاني .

2. 1. 2 مفهوم الضريبة:

تعرف الضريبة على أنها : فريضة مالية نقدية تجبيها الدولة جبراً من الأفراد دون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف التابعة من مضمون فلسفتها السياسية (Reckers, et.al, 1994).

وهي فريضة مالية تجبيها الدولة جبراً من الأشخاص سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين (أفراد) أم منظمات دون مقابل مباشر لمصلحة المجتمع (James, et.al, 1998).

ويعرفها (الكعبي، 1998: 2) على أنها: مبلغ من النقود يلزم الأفراد بأدائه للسلطات العامة، بصفة نهائية دون مقابل معين، وفقا لقواعد مقررة لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقاة على عاتقها.

وهي اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريـق الجبـر دون مقابل خاص يحققه دافعها وذلك بهدف تحقيق غرض عام(Gupta, 2001)

وتعرف الضريبة بأنها: مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزينة الدولة، إسـهاماً منهم في النفقات العامة التي تحتاجها الدولة، باعتبارهم أعـضاء متـضامنين فـي منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة (Sundharam& Andley , 2003)

وتعرف الضريبة بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة. (شامية، والخطيب، 2003: 131).

وتعرف أيضاً على أنها: فريضة نقدية تقرر بقانون ويتحملها المكلفـون بـصفة نهائية ودون مقابل بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة.(خلـف، 2008: 37)

وهي أيضاً: فريضة مالية إلزامية تحددها الدولة ويلتـزم المكلـف (الممـول) بدفعها نقداً أو عيناً دون مقابل مباشر لتمكين الدولة من القيام بالخدمة العامة لتحقيق أهداف المجتمع.(العلي، 2009).

وتعرف أيضاً: اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل لمقدرته على الدفع مساهمة منه في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهـداف معينة(Aguolu, 2006: 55)

ويعرفها(رشيد ،2002: 2) على أنها: فريضة إلزامية يلتزم بها المكلف بأدائها إلى السلطة المالية (الدولة) تبعا لمقدرته على الدفع دون مقابل ودون البحـث عـن المنافع التي تعود على المكلف عن طريق تغطيتها للنفقات العامة فـي سـبيل أداء الخدمات التي تؤديها الدولة.

ويمكن تعريفها بأنه: اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على الأفراد بقصد تغطية الأعباء العامة بدون مقابل.

فيلاحظ أن الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد للدولة بصورة جبرية مساهمة منه في تكاليف الأعباء العامة وتدفع دون مقابل مباشر أو منفعة خاصة، لذا فإنها تعد عبئاً على المكلفين، حيث يدفعها المكلف عن طريق اقتطاع جزء من دخله لصالح الدولة، ويشعر الفرد بثقل عبئها عندما يكون مكلفا بدفع الكثير من الضرائب تحت مسميات مختلفة، أو أن تكون أسعار تلك الضرائب مرتفعة الأمر الذي يدفعه إلى عدم الإذعان لدفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي .

ويشير (كراجه، والعبادي، 2002: 14) إلى أهم خصائص الضريبة في : "أنها فريضة مالية تدفع نقداً، وأنها تدفع جبراً وليس اختياراً وهذا يوضح مـدى سـلطة الدولة وسيادتها على مواطنيها، وهي تمكن الدولة من تحقيق أهـدافها الاقتـصادية والاجتماعية".

في حين يشير (الهيتي والخشالي، 2005) على أن الضريبة لا تسترد ولا يحـق

المطالبة بها، ويدفعها المكلفون بصفة نهائية لا رجعة فيها.

وتعد الضريبة من المظاهر الحضارية لرقي المجتمع، والالتزام بدفعها يعد واجباً وطنياً، لأجله تسعى الدوائر الضريبية إلى تقديم أعلى الخدمات للمكلفين بالشكل الذي يساهم في زيادة الإيراد الضريبي. وعليه فهي تحتل مكانة مهمة في مختلف دول العالم بوصفها من المصادر المهمة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، بالإضافة إلى كونها أداة فعالة لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة(البطريق، 2005).

ويركز كل من (طاقة، والعزاوي، 2006) على أن للضريبة أهداف اقتصادية مختلفة فقد اتخذت الضريبة منذ زمن بعيد كأداة لدعم الصناعة الوطنية باتباع سياسة الحماية الجمركية بفرض الضرائب العالية على السلع الأجنبية المستوردة من الخارج التي لها ما يماثلها من السلع الوطنية، أو أداة لتوجيه الاستثمار من خلال تخفيض الضريبة على نشاط معين، وتستخدم الضرائب من ناحية اقتصادية لتشجيع أنظمة أخرى وكأداة فعالة في التدخل الاقتصادي لمعالجة المشاكل المطروحة كوسيلة لتنظيم وتوجيه الموارد الاقتصادية المحدودة نحو أفضل استخدام ولإحداث مجموعة من الآثار الاقتصادية.

كما تعد الضرائب من الموارد المهمة للدولة في العصر الحديث. حيث إن الدولة تتمتع بسلطة السيادة والتوجيه والإشراف فهي تسعى من خلال الضريبة إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة وتشجيع الصناعات المحلية وخلق القاعدة الاقتصادية والصناعية والإنتاجية التي تتلائم مع السياسة المالية العامة للدولة(الفار، 2008: 28)

في حين يرى (العلي، 2009) أن الضريبة ذات هدف مالي، أي إن الغرض الأساسي من فرض الضريبة في معظم الدول هو الحصول على مورد مالي لتمويل النفقات العامة، ويتمثل أيضاً في الحصول على الموارد الممكنة لتغطية النفقات العامة للدولة مقابل تقديم خدمات عامة مثل التعليم، الصحة، الأمن والدفاع حيث لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص.

2. 1. 3 خصائص الضريبة:

أما بالنسبة لخصائص الضريبة فهي كما يأتي:

1- إنها اقتطاع نقدي :

لم تعد الضريبة تدفع على شكل عيني كما كانت عليه في العصور القديمة والوسطى ففي العصر الحديث يسود الاقتصاد النقدي حيث انه نتيجة للتقدم الاجتماعي والاقتصادي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها أصبحت الضرائب تدفع نقداً(Gronbacher, 2007).

وأخذت الضريبة صورة نقود تماشيا مع ما فرضه النظام الاقتصادي في العصر الحديث وبالتالي فان النقود قد تم تعميمها سواء أكان ذلك في القطاع العام أم الخاص بحيث شمل ذلك جميع الإيرادات بما فيها الضرائب، حيث تم تحصيلها بالنقود . (شامية، والخطيب، 2003):

2- الضريبة تدفع جبراً :

أي إن المكلف ليس حراً بدفع الضريبة إلى الدولة وإنما هو مرغم على دفعها بالإضافة إلى أن الدولة تتمتع بحق الحجز على أموال المدين عند مقاضاته عن الضريبة المستحقة عليه، وعنصر الإجبار هنا قانوني حيث إن قانون الضريبة يمثل تعبيراً عن قوة إلزام القاعدة القانونية التي تفرض على المكلف بالخضوع لها في جميع تفصيلاتها ويتجلى عنصر الإجبار هذا في استقلال الدولة وهيئاتها بوضع النظام القانوني للضريبة من حيث تحديد وعائها وسعرها وأسلوب تحصيلها(العلي، 2009) .

على إن هذا لا يعني أن فرض الضريبة وتحصيلها يتم دون ضوابط قانونية محددة وإنما العكس، حيث ينبغي أن تصدر الضريبة بقانون وليس بناءً على قانون وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون عند فرض الضريبة وتحصيلها وإلا كان عملها غير قانوني كما إن هذا العنصر لا ينفي المبدأ الدستوري الذي يقضي بضرورة موافقة ممثلي الشعب على فرض الضرائب"(طاقة، والعزاوي، 2006).

ويعد هذا المبدأ أحد المبادئ العامة المستقرة في القانون الدستوري التي يجب مراعاتها حتى في غياب نص في الدستور حيث أصبح عرفاً دستورياً وخاصة في

نطاق القانون العام .

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية :

إن المكلف يلتزم بدفع الضريبة بصورة نهائية دون أن تلتزم الدولة برد قيمتهـا للمكلف فيما بعد، وبهذا الشكل تختلف الضريبة عن القرض العام حيث تلتزم الدولة برده مع الفوائد في حالة استحقاقه(الهيتي، والخشالي، 2005).

4- الضريبة تُدفع وفقا للمقدرة التكليفية دون مقابل محدد :

أن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يتمتع بمقابل محدد من قبل الدولة حين يدفعها، غير إن هذا لا يعني أن ينتفع المكلف بالخـدمات العامـة التـي تقـدمها المرافـق العامة.(ناشد، 2003) لا لأنه مكلف بالضرائب وإنما كمواطن، ويترتب على ذلـك انه لا يجوز أن يقاس مدى انتفاعه بالخدمات العامة عند تقدير الضريبة التي ينبغـي عليه دفعها وإنما على أساس مدى مقدرته على تحمل الأعباء العامة حيـث يتعـين على المكلف أن يساهم في التضامن الاجتماعي من خلال دفعه الـضرائب للدولـة إضافة إلى أن هذه المساهمة تتحدد وفقاً لقدرته التكليفية على ذلك(Tamari, 2004).

5- الضريبة تحقق النفع العام :

حيث إن الضرائب تستخدم لمقابله الأعباء العامة وتنفق على المرافق العامة التي تقدم الخدمات العامة للمواطنين(Torgler, 2003).

وإن الضرائب ترمي إلى تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لتـسيير مرافقها العامة أي إن النفقات هي التي تسوغ الالتجاء إلى الضريبة وهي التي تحدد في الوقت نفسه نطاقها(الخصاونة، 2000) وبالتالي فالدولة لا تلتزم تقـديم خدمـة محددة إلى المكلف وإنما يترتب عليها تحقيق منافع عامة .

2. 1. 4 قواعد فرض الضريبة :

لا بد من الإشارة بداية إلى أن واضع هذه القواعد هو آدم سـميث فـي كتابـه المعروف "ثروة الأمم "، وتُعد هذه القواعد بمثابة مرجعية الدولة في فرض الضريبة وينبغي احترامها حتى تلقى القبول لدى الإدارة، وبغير ذلك تـدخل الدولـة بظلـم الأفراد والتعسف في استعمال هذا الحق الذي خولهـا إيـاه القـانون فـي فـرض

الضريبة(رمضان، 2002) .

ويمكن تلخيص هذه القواعد فيما يلي :

أولاً : قاعدة المساواة أو العدالة :

تعكس الضريبة قدرة الأفراد على الدفع فيكلف الفرد بدفعها وفقاً لهـذه القـدرة والتي تسمى بالمقدرة التكليفية، وهدف أي نظام ضريبي لأي دولة هو تحقيق العدالة إلى جانب اعتبارات أخرى قد يتصور بعضهم أن العدالة تعني وجوب تطبيق نسبة الضريبة أي أن تكون نسبة الضريبة المقتطعة من وعاء الضريبة واحدة بـصرف النظر عن طبيعة الوعاء وسندهم في ذلك هو تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية للمكلفين ومنع التحكم بفرض الضرائب من خلال تطبيـق الـسعر المطبـق لفئـة اجتماعية أخرى (الخصاونة، 2000).

مما تقدم نؤكد ضرورة الأخذ بهذا المبدأ لأن غير ذلك يخالف منطق العدالة ولا يعني هذا المبدأ عدم إعفاء بعض الأشخاص من دفع الضريبة لأسـباب اجتماعيـة لوجود ظروف عائلية أو لأسباب سياسية كما هو في حالة إعفاء الـسلك الـسياسي والقنصليات لكن مع ضرورة النص على ذلك صراحة (السلطان، 2004).

ثانياً : قاعدة اليقين :

وهي أن تحدد الضرائب بدرجة من الدقة دون مغالاة أو تحيز بحيـث تكـون الضريبة واضحة تخلو من أي التباس،و محدده قانونياً وذلك لحماية المكلـف مـن التعسف الذي يمكن أن يمارسه موظف الإدارة الضريبية ، كما يجب أن يعـرف دافع الضريبة موعد الدفع وأسلوب التحصيل "(عبدالحميد، 2005).

ويقصد بها أيضاً أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف حيث إن من الضروري أن يكون المكلف على علم تام بمدى التزامه بالضريبة بحيث يتمكن في ضوء ذلك من تحديد موقعه المالي وعلى علم أيضاً بالضرائب التي يلتزم بدفعها من حيث أهميتها وسعرها والأحكام المتعلقة بها، ومن أجل أن يتحقق ذلـك ينبغـي توافر أمرين: (الهيتي، والخشالي، 2005).

1 – أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح بحيث يفهمها عامة الناس ذلك إن

هذا يؤثر في وفرة حصيلة الضريبة وكلما كانت التشريعات الضريبية تتحمل تفسيرين مختلفين اختار المكلف التفسير الذي يفيده وعندئذ يضر بالحـصيلة الضريبية ولو اضطر للأخذ بتفسير الإدارة (قضاء أو إدارة) فإن من شـان ذلك أن يطبع أثراً سيئاً في نفسه مما قد يدفعه إلى التهرب من الضرائب في المستقبل .

2 – على الدولة أن تجعل القوانين والأنظمة والقرارات التي تـنظم الـضرائب تحت يد المكلفين من خلال عرضها بوسائل النشر المعروفة.

ثالثاً : الملاءَمة :

وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تتلاءم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين مـن حيث اختيار الوعاء وأسلوب تحديده وكيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتهـا، أي أن يكون موعد تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل منـه المكلـف علـى الدخل الخاضع للضريبة، وحتى يتم تحصيل الضريبة في الوقـت الأكثـر مناسـبة للمكلف قد يقتضي ذلك أن يتم تقسيط مبلغ الضريبة على دفعات منتظمة تتمشى مع فترات السيولة النقدية المتوفرة للمكلف فـي حالـة عـدم إمكانيـة سـدادها مـرة واحدة.(الفار، 2008)

وتعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تُجبى في الوقت المناسب للمكلف ، وأنسب الاوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها على دخله. فالـضريبة على المزارعين يفضل أن تجبى منهم بعد الحصاد،أما الضريبة على التاجر فيفضل أن تستوفى بعد انتهاء السنة المالية لنشاطه وتحديد صافي حساباته . وبـذلك يعـد الوقت الذي يحصل فيه دافع الضريبة على دخله أكثـر الأوقـات ملاءمـة لـدفع الضريبة(Ogunedele, 2006).

كما يقتضي الأمر التفكير ملياً في اختيار الوعاء وأسلوب تحديده وكيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها أي أن يكون موعد تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على الدخل الخاضع للضريبة غير أن هذا لا يعني أن تـسبب التسهيلات التي تقدمها الدولة للمكلف ضرراً في مالية الدولة(العلوان، 2000).

ويقتضي ذلك أن يتم تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف وأحوال

المكلفين، بان تجبى الضريبة في الأوقات المناسبة وبالطريقة التي تيسر لهم عمليـة الدفع، فيكون موعد تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله كوقت جني المحصول أو تحقيق الربح أو تقاضي الراتب وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرة على الدفع وأكثر تقبلا لعبء الضريبة.

رابعاً : قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل :

وتعني هذه القاعدة الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة، أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة،ويعني ذلك أن على الدولـة أن تختار أسلوباً للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة وكذلك لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبئاً لا تقابلـه زيـادة فـي الإيـرادات العامـة. (عبدالحميد، 14:2005).

ونبين في هذا المجال أهم النفقات التي يمكن ضغطها أو العمل على ترشـيدها في تحصيل الضريبة ومنها رواتب موظفي الضرائب، وسائل التحصيل القرطاسية، وسائل النقل والأثاث، وغير ذلك. بحيث يتم فرض ضرائب متعددة وعلـى أوعيـة مختلفة من قبل الدولة مما يؤدي إلى وفرة الحصيلة ويحقق عدالة اكبر بـين فئـات المجتمع ، هذا فضلاً عن التقليل من درجة المخاطرة وحالة عدم التأكـد (Leiker, 2005)

والسياسة الضريبية يجب أن تقوم على المبادئ الضريبية العامة مـن مـساواة وعدالة ويقين واقتصاد في التحصيل، ولا يجوز لها بأي شكل من الأشكال أن تحابي أحداً على حساب الآخرين أو على حساب الخزينة العامة، لأن ذلك يؤدي إلى انهيار النظام الضريبي بشكل كامل، وعدم تحقيق الأهداف التي فرضـت الـضريبة مـن أجلها" (الحاج، 2003: 22).

2. 1. 5 الضرائب على الدخل:

إن المبالغة في تعدد الضرائب وتنوعها يتسبب في تشتت أحكامها وعدم إلمـام السلطة المالية أو المكلفين بها . وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى ازديـاد التهـرب

الضريبي. لأن المغالاة في تعدد الضرائب تؤدي إلى مجافاة قاعدة الاقتصاد، إحدى القواعد الأساسية في فرض الضريبة ، حيث تحتاج هذه الضرائب المتعـددة إلـى نفقات كبيرة عند فرضها وجبايتها.

وهي الضرائب التي تفرض على ما يحصل عليه المكلف من قيمة نقدية أو ما يمكن تقديره بالنقود خلال مدة زمنية محددة. شرط أن يكـون متحققـاً أو محـتملاً التحقق بشكل دوري ومنتظم او عرضي(AL Elbatrik, 2002).

والضريبة على مجموع الدخل هي ضريبة شخصية بـصفة أساسـية، فهـي تتعامل مع شخصية المكلف وحجم الدخل الذي يتسلمه وتراعي ظروفه الشخـصية وقدرته على تحمل عبء الضريبة. بينما الصفة الغالبة على الضريبة النوعية إنهـا عينية، فهي تنظر عند فرضها للوعاء الذي ينصب عليهـا دون اهتمـام للـشخص المكلف وظروفه(Morales, 2004).

والضرائب على الدخل هي التي تفرض مباشرة على الأفراد عند تحقيق شيء معين وهو الدخل، تدفع بطريقة مباشرة بواسطة الممول أي يتحملها دافع الـضريبة نفسه(العلي، 2009)، فالضريبة على الدخل هي ضـريبة معـدلها مـنخفض، لأن وعاؤها يسمح بالحصول على إيرادات غزيرة وان هذا النوع من الضرائب يفرض على رأس مال الفرد وهذا يعني أكثر تعبيراً للمقدرة على الدفع أو في قياس وتحديد المقدرة التكليفية، كما إنها ذات حصيلة ثابتة، لكونها تفرض علـى عناصـر ثابتـة نسبياً، حيث إنها لا تتأثر بالتغيرات الاقتصادية إلا بحدود ضيقة، كونها تتناول مقدرة الأفراد المالية، وهي بذلك قابلة للتكييف والتصاعد بحـسب حقيقـة هـذه المقـدرة وتفاوتها، مما يجعلها قريبة من العدالة، وإنها تفرض على عناصر واضحة ومعروفة من قبل الإدارة المالية.(طاقة، والعزاوي، 2006).

2. 1. 6 أنواع المكلفين :

لقد حظيت الضرائب باهتمام متزايد بعد التطور الحاصل في وظائف الدولة لا على أساس كونها مورد مهما من الموارد المالية للدولة وإنما لكونها أداة رئيسة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية تستخدمها الدولة لتحقيق أهـدافها. وبـالنظر فـي

القوانين الضريبية يتضح أن هناك مكلفين ملزمين بدفع الضريبة ومكلفين آخرين معفين منها، وقد يكون الإعفاء إما لظروف اجتماعية أو اقتصادية أو لغرض التشجيع على الاستثمار، ويقسم (السلطان، 2004) المكلفين إلى ثلاثة أقسام:

أولاً المكلف البسيط : وهو عادة المكلف ذو الدخل المحدود وقد لا يكون متزوجاً ولا يوجد له أطفال ولا دخول مميزة.

ثانياً: المكلف المتوسط: وهو من ذوي الدخل المتوسط بحيث يوجد بين المكلفين مجموعة تكون كتلة أو جبهة مركزية تخص حالات متعددة ولها خصائص مشتركة، والأكثر غموضاً والأكثر عددا ويستطيع أفرادها الوصول إلى التلاعب الضريبي، فهم يستطيعون أن يتجنبوا الضريبة أو ينقصوها (التهرب الضريبي).

ثالثاً: المكلفون المخططون أو المديرون : وهم من الاقتصاديين الذين يمتلكون ليس فقط الإمكانية والمعرفة ولكن لديهم القدرة والسلطة، هؤلاء المكلفون يقومون بدور متعادل مع الإدارة الضريبية، لكونهم الأكثر تعاملاً مع الدوائر الضريبية بحيث يفهمون القانون الضريبي على حقيقته وعليه قد يستغلون الثغرات القانونية لتجنب دفع الضريبة أو إنقاصها. وأهمية هؤلاء المكلفين تأتي من ثقلهم الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي وتتيح لهم إمكانية الحصول على المعاملة الضريبية التي تخدم مصالحهم. ولا اعتبار لهذا الثقل في حالة وجود إدارة ضريبية نزيهة وقانون ملزم يطبق على جميع المكلفين دون استثناء.

2. 1. 7 مفهوم التهرب الضريبي:

تُعد الضرائب أحد الموارد المهمة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات المدرجة في الموازنة العامة، ولكن هذا المورد نجده ينضب كلما ازداد ولوج ظاهرة التهرب في المجتمع، مما استوجب الاهتمام بمشكلة التهرب الضريبي التي تكون ملازمة لنظام الضريبية والتي تعاني منها معظم الدول، ألا أنه من الاستحالة تحديد قيمة الضرائب التي يتم التهرب منها سنوياً، ولإيجاد الطريق لمكافحة هذه المشكلة لا بد من التعرف على مفهوم التهرب الضريبي، وصوره والوقوف على العوامل الكامنة وراءه، فالتهرب الضريبي ما هو إلا انعكاس للظروف الاقتصادية

والاجتماعية والسياسية والإدارية للمكلفين، حيث تلعب تلك العوامل دوراً بارزاً في زيادة مستوى التهرب الضريبي لديهم(طالب، 2001: 4).

ويعرف التهرب الضريبي بأنه محاولة المكلف عدم دفع الضريبة وذلك بإخفاء بعض العناصر من الوعاء كلياً أو جزئياً باستعمال طرق احتيالية أو غش يقضي بعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها(العلوان، 2000). وهي "تلك الظاهرة التي يحاول بواسطتها الشخص المكلف بدفع الضريبة للتخلص من دفعها كلاً أو جزءا مستخدماً إحدى الوسائل التي تمكنه من عدم الالتزام بدفعها" (العلي، 2002 :221) كما عرفها باحث آخر بأنها " اللجوء إلى الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها، ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء" (إسماعيل، 2002 : 55) .

ويعرفه (قاسم، 2003) بأنه: الإفلات من دفع الضريبة، ومن تحمل عبئها في وقت واحد، وهو ظاهرة يحاول بواسطتها الممول الذي يتحمل عبء الضريبة عدم دفعها كلها أو جزءا منها.

ويعرفه أيضاً ديفيدسون وآخرون(Davidson, et.al, 2005) على أنه: أية مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه.

والتهرب الضريبي: هو محاولة المكلف بالضريبة التخلص من أعبائها وعدم الالتزام القانوني بأدائها ومخالفة المكلف للإحكام والنصوص القانونية بوسائل الغش والاحتيال بغية التوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة (Levaggi, 2007)

والتهرب الضريبي هو: تخلص المكلفُ كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حق(جمعة، 2007).

ويعرفه ديفوس (Devos, 2008) بأنه عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، و يكون ذلك بشكلٍ كلي أو جزئي، و يتم التهرب قبل بدء مدة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة.

وتعرف الدراسة التهرب الضريبي على أنه: محاولة المكلف عدم دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي ومخالفة الإحكام والنصوص القانونية بوسائل الغش والاحتيال، وهي ظاهرة سلبية لها انعكاساتها على جوانب كثيرة في الاقتصاد الوطني.

2. 1. 8 أشكال التهرب الضريبي:

يشير (عكروش، وزهيري، 2005) أنه يمكن التمييز بين نوعين من التهرب الضريبي:

أولا : التجنب الضريبي :

تشكل الضرائب عبئاً على الممول ، لذلك فانه يعمل على مقاومتها ، أما بالتخاص منها ، أو بإلقاء عبئها على شخص آخر، فالتجنب الضريبي: هو الذي لا جرم فيه، إذ يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الإفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون(شامية والخطيب، 2003) . فالأفراد (المكلفون) يستفيدون مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخاص من أداء الضريبة(علوان، 2002).

والتجنب الضريبي يتم بإحدى الصورتين التاليتين:

1- لجوء المشرع إلى استخدام الضريبة على أنواع معينة من السلع الاستهلاكية ، دون غيرها ، أو من أنشطة الاستيراد ، أو من أوجه الاستثمار، تحقيقا لأغراض اجتماعية أو اقتصادية ، معينة . ويتخذ هذا النوع صورة من صور التجنب السلبي. والذي يتحقق بامتناع الممول عن إتيان الواقعة المنشأة للضريبة . ومثال ذلك، أن يفرض القانون ضريبة جمركية على استيراد وتصدير سلعه معينه ، فينأى الممول بنفسه ويمتنع عن استيرادها أو تصديرها، درءاً للضريبة المفروضة عليها وتملصاً من دفعها ، كأن يفرض المشرع ضريبة عالية على سلعة معينة ، أو يرفع سعر الضريبة عليها، بقصد تقليل أو منع استهلاكها ، مثل الضريبة على المشروبات الروحية أو الكحوليات ، بهدف الحفاظ على الصحة العامة . أو أن يرفع سعر الضريبة الجمركية على استيراد أنواع معينة من السلع لحماية الإنتاج المحلي المثيل ، كذلك في الحالات التي تفرض فيها ضرائب عالية على نوع معين من

الاستثمارات لتوجيه النشاط الاقتصادي للأفراد لاستثمارات أُخرى بديلة ومع ذلـك فالباحث لا يرى في أمثال هذه التنظيمات تجنباً ضريبياً مقصوداً من جانب المكلف. فالتجنب الضريبي، يكون مصحوباً بسوء نية من المكلف. ولكن لا يقع مرتكبه تحت طائلة القانون، لأنه لم يخالف أي نص من نصوص القانون(الراوي، 2008).

2- لجوء الممول للإفادة من النقص والقصور الموجود في التـشريع ، وبهـذا يتخلص الممول من الضريبة على أساس عدم توافر الشروط المقررة للخضوع إلى الضريبة، وهنا على عكس الوسيلة السلبية، فهذه الوسيلة لا تمنـع الممـول عـن النشاط، إنما يتخذ الممول فيها موقفاً ايجابياً فيقدم على نشاط معين يدر عليه إيـراداً ويعطيه شكلاً من الناحية القانونية، لكنه يختاره بصورة تقلل من الضرائب المطلوبة منه أو تلغيها(عبد الغفور، 2008).

ثانياً : التهرب غير المشروع: هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيـالاً يلجـأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها، وهذه مخالفه (جريمة) يعاقب عليها القانون.

ويتخذ التهرب الضريبي عدة أشكال يمكننا أن نضعها في البنود الرئيسة الآتيـة (النجار، 2003):

1. كتمان النشاط كلياً، بحيث لا يصل عنه أي معلومـات موثقـة للـدوائر المالية وبالتالي لا يدفع ضريبة على الإطلاق.
2. إخفاء ما يمكن إخفاؤه من بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية وهـذا يحدث في النشاطات الداخلية التي لا تتدخل فيها الدولة كطرف.
3. زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي حيث يـتم زيـادة تكـاليف المواد والمستلزمات السلعية والنفقات الإدارية وذلك بقـصد تقلـيص الأرباح الظاهرة.
4. تخفيض سعر مبيع السلع والخدمات ما أمكن ذلك "تخفيض الإيرادات".
5. تزوير الفواتير، حيث يلجأ لهذه الطريقة مستوردو السلع.
6. تنظيم رخص استيراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالتجـارة، وذلـك بقصد الاستفادة من المعدلات المنخفضة لضرائب الشرائح الأولى وبقصد التهرب من الحصول على براءة ذمة مالية للمستورد نفسه المتأخر عـن

سداد ضرائبه.

إن هذا الوضع الذي يتميز بتقديم بيانات ملفقة واستعلام ضريبي ضعيف وغياب قواعد البيانات المساعدة والميل الزائد للتهرب لدى المكلفين وضعف إجراءات المكافحة وضعف كفاءة الكادر وضعف تجهيزاته تضطر الدوائر المالية لوضع معايير للتكليف ونسب مئوية تقديرية للأرباح المقدرة، وعلى الرغم من أن هذه النسب في الواقع غير مرتفعة غير أنها لا تراعي الظروف المختلفة للمكلفين، حيث يحقق بعضهم ربحا أقل أو أكثر أو حتى خسارة، وبالتالي تصبح الضريبة أشبه برسم مقطوع على ممارسة الأعمال منه إلى الضريبة على الأرباح المحققة فعلاً وهذا ما يتعارض مع مبدأ فرض الضريبة(عكروش، وزهيري، 2005).

وتتخذ الضرائب المباشرة صورا تختلف عنها في الضرائب غير المباشرة. ففي نطاق الضرائب المباشرة نجد أهم صوراً التهرب ما يلي (ناشد، 2003):

1. المبالغة في حساب التكاليف التي تخصم من الدخل الإجمالي وخصوصا منها ما يتعلق بامتلاك رأس المال.
2. تقديم التصريح من الممول أو من الغير يقدر فيه دخل الممول بأقل من الدخل الحقيقي.
3. تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج.
4. ضريبة التركات يتم التهرب منها بإجراء المورث تصرفات قبل وفاته إلى ورثته عن طريق إخفاء بعض أموال التركة.

وفي نطاق الضرائب غير المباشرة نجد أهم صور التهرب الضريبي ما يلي(العلكاوي، 2006):

1. إخفاء السلع المستوردة حتى لا تخضع للضرائب الجمركية.
2. إعلان قيمة هذه السلع بأقل من القيمة الحقيقية لها أيضاً.
3. إخفاء طبيعة التصرف القانوني حتى لا يؤدي ذلك إلى فرض ضريبة أكثر ارتفاعاً على الممول كأن يعلن الواهب إن عقده هو عقد بيع للتهرب من الضريبة على الهبات.

2. 1. 9 آثار التهرب الضريبي:

يترتب على التهرب الضريبي آثار سلبية من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية ويختلف مدى تأثيرها على الدولة حسب حجم الضرائب المتهرب منها، حيث إن الأخطار تتناسب طردياً مـع حجم التهرب الضريبي فكلما زاد حجم التهرب زادت آثاره السلبية والعكس صحيح ، ومن هذه الآثار:

أولاً: الآثار المالية للتهرب الضريبي

يترتب على الآثار المالية للتهرب الضريبي، خسارة كبيرة تلحق بالموازنة العامة للدولة تتمثل بانخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية(عطوي، 2003) . مما يؤدي إلى عدم تمكين الدولة من القيام بوظائفها المختلفة، وهذا يؤدي بالدولـة إلـى اللجـوء مصادر التمويل الأخرى ويضعها أمام خيارات كثيرة لكل منهـا مـساوئها علـى الاقتصاد وذلك لتلافي العجز الحاصل في الموازنة العامة، وهذه الخيارات هي:

1. رفع سعر الضريبة:

أي أن تقوم الدولة برفع سعر الضريبة لتعويض ما تفقده خزينتها جراء التهرب الضريبي، كما تجدر الإشارة إلى أن لارتفاع السعر الضريبي تأثيراً على الضرائب المباشرة وغير المباشرة على حد سواء فيما يخص الضرائب المباشرة يلاحـظ أن هذه الضرائب تتميز بإمكان زيادة حصيلتها من خلال رفع سـعرها، إذا احتاجـت الدولة إلى أموال إضافية لمواجهة ظروف معينه والذي يساعد على رفـع سـعرها، كما إن هذه الضرائب تمتاز بثبات حصيلتها نسبياً نظراً لأنها تفرض على الثـروات والدخول التي تتصف بالاستقرار النسبي كالملكية وأرباح الأسهم، وفوائد الـسندات والرواتب، وعلى هذا الأساس تكون الضرائب المباشرة أكثر ملاءمة لتحقيق العدالة الاجتماعية، ذلك إنها تفرض على رأس المال أو الدخل وهـي عناصـر واضـحة الدلالة على مقدرة المكلف ومن ثم يمكن التدرج في رفع السعر بحسب هذه المقدرة (الخرابشة، 2005).

أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة فيلاحظ أن الأثر الذي يتركه ارتفاع السعر الضريبي عليها قد لا يعمل على زيادة حصيلتها ذلك إن الضرائب غيـر المباشـرة تفرض على أفعال وتصرفات متقطعة وغير دائمة، قد يقوم بها الأفراد وقد لا يقومون

بها. مما يترتب عليه عدم تمتع حصيلتها بالثبات النسبي لذلك نلاحظ أن إمكانية زيادة حصيلتها عن طريق رفع سعرها هي محدودة، ومعلوم أن عبء الضرائب غير المباشرة أشد على ذوي الدخل المحدود منه على ذوي الدخول الكبيرة مما يجعل الارتفاع التدريجي في سعرها يتناسب عكسياً مع مقدرة المكلف على دفع الضرائب (رمضان، 2003) .

يتضح مما تقدم، أن ارتفاع سعر الضريبة لتعويض ما يحدثه استمرار التهرب الضريبي من نقص في الحصيلة، يؤدي بالمقابل إلى زيادة عبء الضريبة على المكلفين الذين لا يلجأون إلى التهرب مثل غيرهم، وهذا يدفعهم إلى البحث عن وسائل وثغرات للتهرب من دفع الضريبة أسوةً بأقرانهم مما يؤدي ذلك إلى استمرار وزيادة نسبة المتهربين .

2. الإصدار النقدي الجديد:

يقصد بالإصدار النقدي الجديد كأسلوب لتمويل النفقات العامة "هو خلق كمية إضافية من النقود تؤول إلى الدولة لتستخدمها في تمويل نفقاتها العامة التي تتجاوز ما حصلت عليه من مصادر الإيرادات الأخرى" (البكري، 2002: 2). ويعد الإصدار النقدي أحد الوسائل التمويلية التي أثارت كثيراً من النقاش واختلفت حولها الآراء وكثرت التحفظات .

تلجأ الدولة لتمويل نفقاتها بوساطة الإصدار النقدي حينما تعجز الموارد الأخرى مثل الضرائب عن توفير الأموال الكافية لحالة تمويل نفقات الدول التي تتزايد بمعدلات لا تتفق مع الزيادة في الموارد الأخرى، أو قد يستخدم الإصدار النقدي لمجابهة عجز في الموازنة سواء لضآلة الإيرادات أم لتوفير السيولة اللازمة. ويجدر الإشارة هنا إلى أن تتمعن الدولة كثيراً قبل أن تلجأ إلى زيادة مواردها عن طريق إصدار الأوراق النقدية، فقد يزيد من حدة التفاوت في توزيع الدخول، ولهذا يعد الإصدار النقدي المصدر الأخير للإيرادات العامة، فهو مصدر مؤقت قد تلجأ إليه الدولة بصفة مؤقتة وفي الظروف الاستثنائية، لسد عجز الموازنة كما في حالات الحروب أو الظروف الصعبة .

3. الاقتراض:

تلجأ الدولة للاقتراض لسد عجز مؤقت ناتج عن عدم توافق الإيرادات والنفقـات على مدار السنة، أو لمجابهة عجز حقيقي يرجع إلى عدم كفاية حـصيلة الـضرائب لتغطية النفقات العامة بسبب ما يحدثه التهرب الضريبي مما يدفع الدولة إلى سد هـذا العجز عن طريق الاقتراض. وتتوقف الآثار الاقتصادية للقروض على عوامل كثيـرة منها مصدر هذه الأموال فقد يكون القرض داخلياً أو خارجياً. حيث تلجأ الدولة إلـى القروض الداخلية "وهو القرض الذي تحصل عليه الدولة من أشـخاص طبيعيـين أو معنويين في إقليمها بغض النظر عن المصدر الحقيقي للأمـوال" (عطـوي، 2003: 26)، وتتمتع الدولة بالنسبة للقروض الداخلية بحرية كبيرة إذ إنهـا تـضع شـروط القرض المختلفة، كذلك فإن طاقة الدولة على الاقتراض الداخلي أكبر بكثير من طاقتها على الاقتراض من الخارج، إذ إنها لا تستطيع أن تملي شروطها على الدولة الأخرى أو على المدخرين خارج حدود إقليمها.

تعمل الدولة على إنجاح قروضها الداخلية باستغلالها لكافة الاعتبارات الـسياسية والاجتماعية، فتثير في نفوس المواطنين روح الوطنية والواجب القومي لتدفعهم إلـى الاكتتاب، كذلك فإنها تطرح قروضها بعد دراستها للوضع الاقتصادي السائد ومعرفـة العوامل المهيئة لإنجاح القروض كتوافر المدخرات، واستعداد المدخرين على الاكتتاب في السندات الحكومية لما تهيئه لهم في استثمار مضمون بمزايا لا تقل عما هو سـائد في السوق، ولكن قد لا تكتفي الدولة بتحصيل المدخرات الموجودة بل تسعى لزيـادة كمية هذه المدخرات وتوجيهها إلى الاكتتاب في السندات الحكومية ومثال ذلك الزيادة في استخدام الضرائب غير المباشرة على بعض السلع الاستهلاكية للحد من استهلاكها وإلزام الشركات بتكوين احتياطيات أو إغرائهم على ذلك بإعفاء هذه الاحتياطيات من ضرائب الدخل(الراوي، 2008).

وأحياناً قد تلجأ الدولة إلى الاقتراض من الخارج لحاجتها لرؤوس الأموال لعدم كفاية المدخرات الوطنية ،كذلك لحاجتها إلى العملات الأجنبية سواء أكان ذلك لتغطية عجز في ميزانها الحسابي أم لدعم عملتها وحمايتها من التدهور، فمما تقدم يلاحظ أن لجوء الدولة إلى الاقتراض (من الداخل أو من الخارج) هو محاولة لسد عجز الموازنة مما

يترتب عن ذلك زيادة ديون الدولة بسبب ضخامة مقدار الفوائد الواجب سدادها سنوياً، الأمر الذي يضطرها إلى رفع سعر الضرائب أو زيادة عدد الضرائب وهذا له تـأثير سيء على المكلفين مما يدفعهم إلى إيجاد سبل للتهرب من دفـع هـذه الزيـادة فـي الضرائب .

ثانياً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

تُعد الضريبة من أهم الوسائل المتوفرة لدى الدولة لتحقيق سياسـتها الاقتـصادية، حيث يؤدي فرض الضرائب وتحصيلها إلى معالجة بعض المشاكل الاقتصادية، كمـا استخدمت كأداة لتحقيق الاستقرار عبر الدورات الاقتصادية عن طريق امتصاص القوة الشرائية الزائدة لدى الأفراد في فترات التضخم، وخفضها لزيادة إنفاقهم فـي أوقـات الانكماش . كما استُخدمت كأداة لفرض نوع من الادخار الإجباري لأغراض التنميـة الاقتصادية عن طريق امتصاص جانب من الدخل القومي ووضعه في خدمة الإنتاج، أو أداة لتشجيع الاستثمار في المجالات المرغوبة عن طريق إعفاء أرباحهـا كليـاً أو جزئياً. لذا فإن استمرار مشكلة التهرب الضريبي يؤدي إلى عـدم تحقيـق الأهـداف الاقتصادية التي أشير إليها أعلاه أو أعاقة تحقيقها، كما سيؤثر التهرب الضريبي على مجموعة من المتغيرات الاقتصادية التي لها أثر كبير على البنيان الاقتصادي للبلـدان وهي: الاستهلاك، الادخار، الاستثمار، وعلى الشكل التالي:

1. أثر التهرب الضريبي على الاستهلاك والادخار :

يتوقف أثر الضرائب على الاستهلاك والادخار على العوامل المحددة لكل منهمـا، ومن المعلوم أن حجم الاستهلاك يتوقف على مستوى الدخل من جهة وعلـى الميـل للاستهلاك من جهة أخرى، وهو يتوقف على العوامل المحددة للسلوك الأنفاقي لأفراد المجتمع، وليس ثمة شك أن القرار الذي يتخذه الفرد بالاستهلاك هو في الوقت نفـسه قرار بتحديد مستوى الادخار(عبد المجيد، 1996 :296).

وكما نعلم أن الدخل الفردي يوزع بين الاستهلاك والادخار، فالـضرائب بكافـة أنواعها وكقاعدة عامة ستؤدي إلى خفض حجم الدخل المتاح للأشـخاص، وبالتـالي تؤدي إلى انخفاض كل من الاستهلاك والادخار، ولكن تكون نسبة الانخفـاض فـي الادخار أكبر من نسبة الانخفاض في الاستهلاك. فالضريبة ذات السعر المرتفع التي

تقتطع جانباً مهماً من الدخل تؤدي إلى انكماش في حجم المدخرات الخاصة، وخاصة بالنسبة للدخول الكبيرة التي يوجه جانب كبير منهـا إلـى الإنفـاق الاسـتثماري أو الادخار. بينما لا يكون الأمر كذلك بالنسبة للدخول الصغيرة التي لا يكـون لزيـادة قيمة الضريبة أي أثر ملموس على مقدرة أصحابها إلى الادخار نتيجة ضآلة أو انعدام ذلك الفائض الذي يزيد عن حاجة الاستهلاك، ومن خلال التحليل أعـلاه نلاحـظ أن التهرب الضريبي سيؤثر على الاقتصاد القومي من خلال رفع معدلات الاسـتهلاك، وتخفيض معدلات الادخار القومي، وهذا يؤدي إلى إيقاف كثير من المشاريع الإنمائية التي تفيد البلاد(التحافي، 2001).

2. **أثر التهرب الضريبي على الاستثمار**

كما علمنا إن للضرائب تأثيرا" كبيرا" على الادخار،فهي إما أن تحد من إمكانيـة الادخار، أو تدفع المدخرين إلى الإنفاق، أو تحقيق ادخاراً إجباريـاً عامـاً يعـوض الادخار الاختياري .. ويحول الموارد من الاستهلاك إلى الاستثمار(الراوي، 2008). ونحن نعرف أن الميل للاستثمار يتوقف من ناحية على سعر الفائدة السائد في السوق، ومن ناحية أخرى على الكفاية الحدية لرأس المال، وتؤثر الـضرائب علـى الميـل للاستثمار من خلال تأثيرها على الكفاية الحدية لرأس المال، أي من خـلال تأثيرهـا على معدل الأرباح، فيزيد الميل للاستثمار مع زيادة فرص الربح وزيـادة معدلاتـه، وينخفض مع انخفاضها، والضرائب على الدخل وعلى وجه الخـصوص الـضرائب التصاعدية، يمكن أن تؤدي إلى خفض الاستثمارات بصورة مباشرة بسبب تخفيـضها لأرباح المنظمين . ويمكن استخدام الضريبة كأداة لتوجيه الاستثمارات بين الأنـشطة الاقتصادية المختلفة، ويتم ذلك من خلال تقرير معاملـة ضـريبية ممتـازة بالنـسبة للأنشطة الاقتصادية المراد تشجيعها، وتقرير معاملة ضريبية شديدة للأنشطة المـراد انكماشها. كذلك الارتفاع بهذا الدور وزيادة حصيلتها التي تتصف بانخفاض وضـآلة نسبتها إلى الدخل القومي مقارنة بالوضع في الدول المتقدمة يمكن من التوسـع فـي البرامج الاستثمارية الحكومية إلى حد كبير وتعـالج قـصور الادخـار والاسـتثمار الخاص(عبدالغفور، 2008: 142) .

ولهذا نجد أن للتهرب الضريبي آثاراً سلبية على الاستثمار الخاص والاستثمار

القومي، إذ إن شيوع التهرب في نشاط معين، يعني أن ذلك النشاط قد أفلتَ من دفع الضريبة المترتبة عليه، وبما أن الضريبة تشكل جزءاً من تكاليف الإنتاج. إذن فإن التكاليف عند هذا النشاط المتهـرب ستكون أقل من التكاليف عند النشاطات الأخرى التي أوفى أصحابها بالتزاماتهم الضريبية.

ثالثاً. الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الاقتصادية والمالية بل يتعـداهما إلى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله وذلك لاعتبار الـضريبة سـلاح بيـد الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الاقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعاشي للفئات الفقيرة، وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع، كذلك تهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات الغنية وتحويلها إلى الطبقـات الفقيرة عن طريق الأنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة(محمد وانويا، 2001: 23) .

لقد تغير مفهوم العدالة بالنسبة للضرائب في هذا العصر، حيـث أصـبح يؤخـذ بمفهوم العدالة الاجتماعية بمعناها الواسع وهذا يعني مراعـاة الأوضـاع الشخـصية للمكلف ومراعاة مقدار الدخل، بحيث يعفى منه القسم الضروري للعـيش وتفـرض معدلات تصاعدية على الباقي وترتفع كلما ارتفع الدخل(عواضـة، قطـيش، 1995: 400). وهذا ما اتفق عليه الكثير من الكتاب ومن بينهم(موندي) (Munday, 1996) والمشار له في دراسة(العلكاوي، 2006) الذي بين أن من بين الأهداف التي ترتجيها الدولة من فرض الضرائب رغبتها في إعادة توزيع الدخول ومصادر الثروة الأخرى ويتحقق ذلك باستخدام الضرائب التصاعدية، بحيث يدفع ذوي الدخل المرتفع ضـريبة نسبية أعلى من تلك التي يدفعها ذوي الدخل المحدود مـع مراعـاة وجـود الأنفـاق الحكومي.

تُعد الضريبة أحد العناصر التي تتدخل الدولة بوساطتها لأجل تقليل التفاوت بين الطبقات الاجتماعية المختلفة وتحقيق نوع من العدالة الاجتماعيـة. حيـث إن هـذه الأهداف الاجتماعية التي ترغب الدولة تحقيقها لا يمكن أن تأخذ طريقها إلى التنفيـذ

العملي، طالما أن التهرب الضريبي أخذ يضيق الخناق على الدولة في تحقيق هـذه الأهداف . فالضريبة التصاعدية التي باتت معظم الدول تطبقهـا لتحقيـق العدالـة الضريبية، وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع، لا تستطيع تحقيق هـذا الهـدف إذا تمكن أصحاب الدخول الكبيرة من التهرب من الضريبة (النجار، 2003: 53).

2. 1. 10 آليات مكافحة التهرب الضريبي:

مما لا شك فيه أن التهرب يعد نوعاً من السرقة المقنعة، والمجني عليه في هذه الحالة ليس فرداً أو مجموعة من أفراد وإنما هو المجتمع بأسره، حيث يحرم الدولة التـي تضطلع بالإنفاق على المرافق العامة المختلفة من دفاع وأمن وتعليم وغيرها مـن الخدمات والمشاريع التنموية من موارد مالية لا يستهان بها، فهبوط حصيلة الضريبة نتيجة التهرب منها يحد من مقدرة الدولة على مواصلة السير بهذه المرافق كلها أو بعضها أو تطويرها والتوسع فيها .

لهذا لا بد من إيجاد السبل لمكافحة استمرار تهرب مكلفي ضريبة الدخل ولا سيما أن هناك توجهاً جاداً لإجراء الإصلاح الضريبي الذي تستوجبه الأوضاع الاقتصادية التي يمر بها العراق، وفيما يلي أهم وابرز الإجراءات المقترحـة والوسائـل الوقائية لمكافحة التهرب من الضريبة.

1. زيادة كفاءة الجهاز الضريبي:

إن زيادة مستوى كفاءة الجهاز الضريبي يمثل الحد الفاصـل فـي إمكانيـة تطبيق الضريبة، فيجب أن يراعى عند تصميم النظام الضريبي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي المتاح إدارتها بكفاءة، ولعل من الأهميـة بمكان أن يعتمد الجهاز الضريبي في أداء مهامه على هذا النوع من الكفاءات القادرة على النهوض بواجباتها على أكمل وجه، ولا سيما أنهـا مفعمـة بـروح التميـز والشباب، فكما نعلم أن هناك الكثير من المعمرين في مجال العمل الوظيفي في الهيئة العامة للضرائب ، يتطلب توجيههم لتدريب العناصر الشابة الكفوءة القادمة من أقسام المحاسبة وكليات القانون ، حتى يكونوا قادرين على المزج بين الجانـب النظـري والجانب العملي للضرائب، وضرورة أن يتحلى الموظف الكـفء علميـاً وعمليـاً

باللياقة والدراية بأخلاق الجمهور، وسرعة البديهة بما يحول دون هروب المكلـف من دفع الضريبة ويحقق العدالة الضريبية. (المياحي ، 2007)

2. تحسين الوضع المعاشي لموظفي الإدارات الضريبية:

يعتمد الموظف بالدرجة الأساس في تدبير شؤون حياته العامة على ما تقدمه لـه الدولة من مخصصات مادية أو معنوية يواجه بها متطلبات حياته المختلفة ولا سيما المردود المادي الملموس من العمل الوظيفي، الأساس الذي يعتمد عليه الموظف في تسيير أموره الحياتية والعائلية، ومن الطبيعي أن موظف الإدارة الضريبية كأي فرد يرتبط حسن أداءه لعمله بمدى المقابل المادي والمعنوي الذي يحـصل عليـه، لمـا يتركه هذا المقابل في نفسه من شعور بالتقدير والاحترام. لذلك يـستلزم الأمـر أن تتحقق للموظف الضريبي كافة العوامل التي تدخل في نفسه الرضا عـن وظيفتـه وتحقق له سبل الحصانة الذاتية، لكي يؤدي عمله على الوجه المطلوب، وهذا يتطلب تخصيص المقابل المادي الذي يكفيه لإشباع مختلف مستلزمات الحيـاة الـضرورية ويمكن بذلك تجنب وقوعه، في المغريات المقدمة له من قبل بعض الممـولين التـي تسول لهم أنفسهم إخفاء إرباحهم عن أعين الإدارة الضريبية مما يفقد الخزينة العامة أموال كبيرة كان من الممكن الاستفادة منها، هذا ولا يجب أن يتوقف الأمر عند هذا الحد بل ينبغي مراعاة الحالة النفسية للموظف، حيث أن الأجـر لا يمثـل العامـل الأساسي في شعور الموظف بالرضا والاستقرار، إنما يقتضي الأمر أعداد أمـاكن العمل المناسبة، حيث المباني الجيدة والتأثيث الملائم وبالصورة التي تحفـزه علـى أداء عمله بأمانة وإخلاص وبما يحقق هدف الإدارة الضريبية في تطبيـق القـانون الضريبي بصورة عادلة وتلافي حالات التهرب المختلفة(عبدالغفور، 2008).

3. توفر العناصر الكفوءة والكافية :

يعتمد نجاح أي جهاز تنفيذي في تـأمين احتياجـات الإدارة الـضريبية الآنيـة واحتمالات التوسع في أوجه النشاط الاقتصادي، حيث إن ازدياد عدد المكلفين بـدفع الضريبة يعتمد بالأساس على العاملين في هذا الجهاز، إضافة إلى أن أهمية اعتمـاد الجهاز الضريبي في أداء مهامه على العناصر الكفـؤة والقـادرة علـى النهـوض بواجباتها على أكمل وجه، وهذا يتطلب من الموظف العامـل فـي الهيئـة العامـة

للضرائب أن يتحلى باللباقة والكياسة والدراية بأخلاق المكلفين، وسرعة البديهة فيما يحول دون تمرير وسائل المكلف الاحتيالية على الإدارة الضريبية، وكما سبق بيانه في المبحث الثاني من الفصل الأول فإن احد أسباب التهرب الضريبي هـو نقـص الكوادر العاملة في هذا المجال بالإضافة إلى النقص الواضح في الكوادر العلمية من حملة الشهادات "البكالوريوس والشهادات العليا بالتحديد"، وهذا يـستدعي وجـوب اختيار وتعيين ملاكات جديدة ذات تحصيل جامعي أو من حملة الشهادات العليا في الاختصاصات التي تتلاءم والعمل في هذا المجال وخـصوصاً " المحاسـبة وإدارة الأعمال". فضلاً عن الاهتمام بالموظفين ممن لديهم خبره طويلة في هـذا المجـال، لكي يكون هناك نسيج علمي وفني مترابط، يستطيع أن يعالج الكثيـر مـن نقـاط الضعف التي يعاني منها هذا الجهاز لردح من الزمن(التحافي، 2001) .

4. الاعتماد على نظام الحاسوب في عمل الجهاز الضريبي في ضـريبة دخـل العقار :

إن عملية حصر المكلفين من العمليات المهمة والأساسـية باعتبارهـا الخطـوة الأولى لتحديد المجتمع الضريبي . وقد حذت بعض الـدول الناميـة حـذو الـدول المتقدمة في الاهتمام بقواعد الحصر ومنها مصر، حيث اعتمدت على نظام البطاقات الضريبية في حصر المكلفين بموجب هذا النظام، ولا يمكن إخفـاء مـدى الخدمـة الجليلة التي قدمتها التكنولوجيا للجهاز الضريبي وقيامه بمهامه الكثيرة بسهولة وبدقة وبسرعة وكفاية عالية وبأقل جهد يبذل، حيث يتم الاعتماد على الحاسوب وأجهـزة الحفظ المتقدمة لتلافي عيوب الإدارة الفنية عموماً، وفي قسم ضريبة دخـل العقـار خصوصاً، بعجزها عن اللحاق بالتوسع الكبير لأوجه النشاط الاقتصادي وتزايد عدد المكلفين كما أتاح استخدامه من خلال جمع البيانات المتعلقة بالمكلفين بضريبة دخل العقار والحصول على البيانات اللازمة، حيث تعتمد الأجهزة الإدارية للسلطة المالية في الدول الأوربية على الأخذ بنظام الرقم الوطني العام في تسجيل المعاملات كافة التي يجريها المكلف وذلك من خلال إلزام الجهـات جميعـاً للتعامـل بـضرورة استخراج إيصالات متسلسلة يتم تسجيل معاملات الفرد وتسجيل رقمه عليها وإخطار الإدارة الضريبية بهذا الرقم وكيفية التعامل (إبراهيم، 2006).

5. إعادة النظر بالتشريع الضريبي:

تأتي أهمية التشريعات الضريبية كمصدر إسناد للأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، المنبثقة عن التوجهات الساعية لإجـراء التحـسينات علـى التـشريع الضريبي، وتستند اغلب التوجهات إلى بناء برامج تحديث للتـشريعات الـضريبية، وضمان اتساقها مع برامج التصحيح الاقتصادي والاجتماعي، ذلك لما للتـشريعات الضريبية من دور مهم في الحد من تقليل حالات التهرب الضريبي، مما يـصاحبه زيادة في إيرادات الخزانة العامة، واستناداً إلى هـذه الأهميـة ينبغـي أن تـصاغ التشريعات الضريبية، ضمن نسق يحدد الأهداف التي تساير التطور الـسريع مـع باقي التشريعات للبلدان المتطورة، لتحقيق الخطط المستقبلية ورسم برامج اقتصادية وما ينبثق عنها من رؤى اجتماعية وحضارية. فالتشريع المالي الجيـد والمنـسجم والمترابط، ينبغي أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة، وهـذا الأمر يتطلب أيضاً تحسين الإجراءات الإدارية، حيث إن اختصار إجراءات التحقق والتحصيل مما يساعد على سرعة تحقق الضريبة وجبايتها، وبالتالي يتحقق عنصر الملاءمة، فلا تطول الإجراءات وتتعقد، بحيث تترك مجالاً للمكلـف للتهـرب مـن الضريبة (الخطيب وشامية، 2003).

6. النهوض بالوعي الضريبي :

من الأهمية بمكان لنجاح أي برنامج للإصلاح الضريبي أن يـدرك الأفـراد أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف على الخدمات العامة، لذلك فإن نجـاح برنـامج الإصلاح الضريبي مرهون إلى درجة كبيرة بمـستوى الـوعي الـضريبي(Tax Awareness) الذي وصل إليه الفرد، ولأجل النهوض بمـستوى وعـي متكامـل للأفراد عموماً والمكلفين بالضرائب خصوصاً ، لا بد من معرفة أن عملية النهوض ورفع مستوى الوعي الضريبي هي عملية اجتماعية في الأساس تتطلب وقتا وجهدا، ذلك لان التطور الاجتماعي بطبيعته تطور بطئ ومتدرج، وان أي جهـد للتطـوير يجب أن ينصب على تطوير الإنسان والذي يعد محور عملية التنمية، وان التركيـز على تطوير الأدوات الأخرى مثل القانون الضريبي والإدارة الضريبية والمقومـات الأخرى أمور مهمة، ولكن الأمر الأكثر أهمية هو عملية تطوير العنصر البـشري.

ويتم ذلك بتعريف أفراد المجتمع بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولـة فـي تقاضيها، وأوجه إنفاقها، من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، ليقوم المكلفـون بتقـديم إقراراتهم في الميعاد، وسداد الضريبة فـي الوقـت المحـدد، وذلـك أن الـشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحدها، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي، وتمتع أفراد المجتمع بروح الانتمـاء السليم إلى البلد، فأي نظام ضريبي ليس نظاماً جامداً آلياً، بل هو نظام، اجتمـاعي، اقتصادي، سياسي، يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع وعقليتـه (الـراوي، 2008).

7. **التنشيط في مجال التدقيق والتحري وتقليص مساحة التهـرب الضريبي:**

تحتل الرقابة والتدقيق الداخلي دوراً في عملية التحاسب الـضريبي لتحقيـق الدقة والعدالة الضريبية ومنعا" لحدوث أي تلاعب في عمليـة التحاسـب الـسنوي للمكلف وإجراءاته، وذلك بوضع معايير ومقاييس في توسيع قسم الرقابة الـداخلي واعتبارها رقابة مانعة وقائية وخط الأمان للسلطة المالية وزيادة كفاءة الأداء.

وقبل الشروع بإعداد النظام المتكامل للرقابة والتدقيق الداخلي يتحتم علـى الإدارة ذات العلاقة اتخاذ جملة إجراءات ضرورية لتحديد سير العمل، لأن التدقيق يعني في سياقه الموضوعي التأكد من سلامة التطابق بين خطة الضوابط والقانون وأنها عملية فنية منتظمة تهدف إلى التغلب على الأخطاء الحسابية والتخلص مـن الخلـل قبـل حدوثه أو تفاقمه وهذا يعني القيام بالخطوات التصحيحية في الأوقات الملائمة. وهنا نؤكد على أن المدقق ينبغي أن لا يركز على العملية الحسابية فحسب إنما يلاحـظ تطبيق الضوابط والتعليمات ودراسـة الحسابات النهائية ومطابقتها مع مـا هـو موجود من بيانات في حاسبة الوحدة التخمينية ضمن بطاقة المكلف. كذلك يتطلب من شعبة التدقيق متابعة تدقيق جميع الخطوات التي تمر بهـا معاملـة التحاسـب الضريبي للتأكد من صحة التنفيذ بالقيام بتدقيق عمل شعبة الجبايـة للتأكـد مـن أن المبلغ المستقطع والغرامات المستحقة على المكلف قد تم استلامها وتثبيتها في سجل الجباية(عبدالغفور، 2008).

2. 1. 11 التجارة الإلكترونية وعلاقتها بالتهرب الضريبي:

أصبح العصر الذي نعيش ونتعايش معه عصراً رقمياً في ظل انتشار الإنترنت بشكل هائل، وخلال السنوات الأخيرة أصبح التغيير سمة أساسية شاملة لكافة جوانب الحياة لاسيما وفي ظل التطورات الهائلة والمتزايدة والمتسارعة في عالم الاتصالات وتقنية المعلومات، وبما أن التغيير عملية تؤثر في كافة الجوانب فأن هذه التطورات رسمت آثارها على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها مما حتم عل مختلف المنظمات التي تعمل تحت مظل القطاع الخاص أن تعمل على ترتيب نفسها وإعادة النظر في بنائها الإدارية وفي استراتيجياتها المختلفة وإعادة هندسة أعمالها، حتى تستطيع مواكبة هذه المتغيرات والتطورات المختلفة.

والإشكاليات الضريبية للتجارة الإلكترونية يمكن أن تواجه الاحتمالات الآتية:

1- طرفي التعامل التجاري الإلكتروني ينتميان لبلد واحد (تجارة إلكترونية داخلية) حيث يمكن حصر هؤلاء الأشخاص ويمكن مراقبة انسياب السلع والخدمات (تجارة منظورة) ويمكن ضبطها ضريبياً ومعالجتها بالضريبة المناسبة، مثل ضريبة الدخل هذا النوع من الأنماط التجارية الإلكترونية يطلق عليه بعض تسمية الصفقات التجارية الإلكترونية، حيث يتم التعاقد عليها وسداد ثمنها إلكترونياً إلا أنها تسلم بطرق تقليدية عبر المنافذ الجمركية(عبد الهادي، 2000).

2- طرفي التعامل التجاري الإلكتروني (مورد وزبون، مصدر ومستورد) ينتميان لبلدين مختلفين أو طرفين ينتميان لبلدين مختلفين وطرف ثالث ينتمي لبلد آخر (التجارة غير المنظورة)، هذا الشكل من التعامل التجاري الإلكتروني يخلق تحدياً نوعياً أمام النظم الضريبية نظراً لصعوبة ضبطه ومراقبته، ولكن لابد من متابعة انسياب السلع والخدمات من خلال المنافذ الجمركية للدولة ومعالجتها بالرسوم الجمركية لها برأي بعض منهم إلا أن هذا الرأي يصطدم بالضغط العالمي لتحرير التجارة وإزالة القيود الجمركية كما يرى الباحث، لذلك لابد من التوجه نحو فرض ضريبة المبيعات (رسم الإنفاق الكمالي) مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة هذه السلع ودرجة كماليتها أو ضرورتها بهدف التخفيف عن المستهلك والحفاظ على مستوى معيشته(زيود، وآخرون، 2007).

3- طرفي التعامل التجاري الإلكتروني مؤسستين أجنبيتين ووسيط محلي (وكيل بالعمولة) حيث لا يتعدى دور الوسيط (الوكيل) تقريب وجهات النظر وتوفير القبول والرضا بينهما فيما يتعلق بمواصفات هذه السلع والخدمات. إن عمولة وكلاء البيع يمكن أن تعالج بضريبة الدخل إلا أن المشكلة تكمن في صعوبة حصر موضوع التكليف (مطرح الضريبة) نظراً لغياب المستندات الورقية التي تثبت تحقق الواقعة. وهذا النوع من التجارة الإلكترونية يمثل تحدياً أمام المشرع الضريبي عالمياً(النجار، 2002).

4- نمط تجارة الخدمات والاستشارات الإلكترونية لاسيما الطبية، المحاسبية، القانونية، الحقوقية، الصحف والمجلات، الخدمات المالية، الألعاب– المباريات وغيرها، التي تتم من خلال شبكة الإنترنت، هذا ما يعرف بالصفقات الإلكترونية الكاملة كونها تتم منذ الإعلان عنها وحتى التعاقد عليها وسداد ثمنها إلكترونيا، لذلك تعرف بالسلع غير الملموسة أو السلع. يعتبر هذا النمط من التجارة الإلكترونية من أعقد وأصعب الأنماط في المعالجة الضريبية لها حيث تفتقر إلى المستندات والتسجيل في الدفاتر والوجود المادي (المكاني) لممارستها على اعتبار أن مزاولة هذه المهن يمكن أن تتم عبر شبكة الإنترنت من دون وجود مكان تجاري خاص بها(الناصر، 2006).

5- التجارة الإلكترونية بين مؤسسات الأعمال والحكومة أو بين المستهلكين والحكومة تعتبر من أسهل أنماط التجارة الإلكترونية معالجةً بضريبة الدخل نظراً لأن الحكومة ممثلة بمؤسساتها المختلفة تعتبر طرفاً فيها ويمكن حصر حجم المبيعات أو حجم الإنفاق وتقدير الأرباح الصافية الناتجة عنها بصورة أو بأخرى.

إن المعالجة الضريبية للتجارة الإلكترونية يمكن أن تؤدي إلى الازدواج الضريبي المحلي (الإقليمي) الذي يعرف على أنه فرض أكثر من ضريبة واحدة على ذات المكلف خلال المدة نفسها داخل إقليم جغرافي واحد، أما الازدواج الضريبي الدولي فهو فرض أكثر من ضريبة من قبل عدة دول على ذات المكلف خلال دورة مالية واحدة. إن تجنب الازدواج الضريبي محلياً يعتبر أمراً سهلاً من خلال تطبيق نظام الضرائب النوعية كما هو الحال في سورية، حيث يخضع كل

مصدر نوعي من مصادر الدخل الضريبية لضريبة نوعية خاصة به، فمثلاً تخضع الرواتب والأجور لضريبة الرواتب والأجور، يخضع ريع العقارات لضريبة ريع العقارات، وتعالج الفوائد المالية بضريبة ريع رؤوس الأموال، بينما يخضع دخل المكلفين بمختلف أصنافهم طبيعيين أو اعتباريين لضريبة الدخل بشقيها: ضريبة الدخل المقطوع وضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية، بالمقابل يحتاج تجنب الازدواج الضريبي الدولي إلى إبرام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي دولياً (الرحاحلة، والخصاونة، 2002).

ويشير (النجار، 2002) إلى أن السياسات الحكومية تتجه إلى عـدم إقراريـة ضرائب على أنشطة التجارة الإلكترونية انسجاماً مع تحريـر التجـارة والخـدمات المتعلقة بالأنشطة التقليدية، حيث يصعب جـداً تتبـع التـسليم المـادي للمنتجـات الإلكترونية المباعة ، إضافة إلى قصور التشريعات عن تنظـيم آليـات ضـريبية وجمركية متعلقة بالتجارة الإلكترونية، حيث تركز الاهتمام في الماضي على سـبل تعزيز وفرض الشمولية على كافة الأوعية الضريبية والتي قد تكـون ناتجـة عـن النشاطات والتجارة التقليدية، ولكن في الوقت نفسه لم تمنح معظم الدول لأنظمتهـا المرونة الكافية للتأقلم مع المستجدات العالمية وخصوصاً التكنولوجية منها، وبالتالي لا يمكن اعتبار الأنظمة الضريبية الآن مهيأة لاستقبال ومتابعـة عمليـات التجـارة الإلكترونية سواء على المستوى الفني أم التشريعي. ويركز كل مـن (الرحاحلـة، والخصاونة، 2002) على إن الدول العربية لم تمنح لأنظمتها المرونة الكافية للتأقلم مع المستجدات العالمية لاسيما التكنولوجية منها. فلقد انصب الاهتمام في الماضـي على تعزيز وفرض الشمولية على كافة الأوعية الضريبية الناتجة عـن النـشاطات التقليدية، علماً أن التجارة العربية ستتجه تجاه التجارة الإلكترونية وهذا ما سـيؤثر بشكل كبير على الإيرادات الحكومية، لاسيما وأن الدول العربية تتوجه نحو زيـادة الاعتماد على الإيرادات الضريبية.

ويشير (عبد الهادي، 2000) إلى أنه يمكن حصر أهـم المـشاكل الخاصـة بالتجارة الإلكترونية العربية في المجال الضريبي كالتالي:

1- التجارة الإلكترونية غير منظورة وبالتالي يسهل تهريب عوائدها.

2- صعوبة الحصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الإلكترونية.
3- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.
4- عدم وضوح مبدأ ضريبي واضح التطبيق على التجارة الإلكترونية.
5-تطبيق القواعد التقليدية على التجارة الإلكترونية يؤدي إلـى حـدوث ازدواج ضريبي دولي.
6-قصور التشريعات الضريبية الحالية وعدم وجود مستندات يمكن مراجعتها.
7- عدم تطوير الإدارات والكوادر الضريبية بما يلاءم التجـارة الإلكترونيـة، والقصور في مجال التعاون الضريبي الدولي.

2. 1. 12 بيئة النظام الضريبي العراقي:

إن دراسة بيئة النظام الضريبي في العراق تقتضي التعرف على أهم المتغيرات ذات العلاقة بموضوع الدراسة من أجل الوقوف على مدى نجاح هذه السياسة فـي تحقيق أهدافها المختلفة. وتتمثل في التالي:

1- **التشريع الضريبي :** من الطبيعي في قضية مهمة كالـضريبة التـي تجمـع الدساتير في العصر الراهن وفي مختلف دول العالم على أقرار سيادة القانون فـي مسائل اختيار أنواعها وفرضها وتحديد وعائها وأسعار فرضها ، علـى ألا تقـف أحكام القانون عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة فقط ، بل تمتـد لتشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق الضريبة وتحصيلها وطـرق الطعن في إجراءات الإدارة الضريبية وتوقيتها وشروطها وغير ذلك مـن مـسائل كثيرة تقع ضمن إطار إجراءات التحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين (أمين، 2000: 51). ويعد قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وما تضمنه من تعديلات، كما هو مبين في الملحق رقم (جـ) من ابرز التشريعات الـضريبية المعمول بها في وقتنا الحاضر .

2- **المكلفون:** هم المحور الذي يدور حوله النظام والوصول إليهم يمثل الهـدف للإدارة الضريبية، فان اتساع نسبة المكلفين المتعلمين يساعد فـي نـشر الـوعي الضريبي حيث يسهل على الإدارة الضريبية وبقية أجزاء النظام التحاسب الضريبي

التعامل معهم واستيعابهم لإجراءات الحصر وتقدير الدخل ، وممارسة حق الطعـن وشروط وتوقيت تسديد الضريبة وإدراكهم لما يترتب علـى ارتكـاب المخالفـات الضريبية للالتزام بالتحاسب الضريبي ودفع الضرائب المقدرة عليهم. إن الأعـداد الحقيقية للمكلفين المسجلين في فروع الهيئة العامة للضرائب مازالت غير دقيقة رغم أن هذه الدائرة قد قطعت شوطاً طويلاً منذ استحداثها في 1982/2/27 ولغاية وقتنا الحاضر إلاّ أنها لم تحقق النجاح الكامل في حصر مكلفيها (الراوي، 2008)، فمن خلال التجربة العملية وتدقيق نظام مكلفي ضريبة الدخل فـي الحاسـوب لمـرات عديدة، نجد أن عدد غير قليل من أسماء المكلفين مؤشر إزاءها أكثر من اضـبارة واحدة في الفرع الواحد أو في عدة فروع مع اختلاف المهن للاسم الواحد وكـذلك عدم وجود اسم الزوجة والأم أو عدم صحة رقم الملف الخاص بالمكلف ، وذلـك لتعمد الكثير من المكلفين بفتح أكثر من ملف في أكثر من فرع من فروع الهيئة بغية تقليل وتجزئة الأرباح(عبد الغفور، 2008).

3- **مستوى الوعي الضريبي :** يستهدف نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع تحفيزهم على أداء واجباتهم الضريبية وفقاً لأحكام القانون بشكل طـوعي، وتهيئـة الفرصة لهـم لتلافـي الوقـوع تحـت طائلـة العقـاب والجـزاءات القانونيـة (Bird & Casanegra, 1992: 307). ومن الأهمية بمكان لنجـاح أي برنـامج للإصلاح الضريبي أن يدرك الأفراد أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف لتزويدهم بالخدمات العامة(جواد، 2005). إذن ثمة ضرورة ملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين حتى وهم يجلسون على مقاعد الدراسة لكي ينشأ المواطن وهو على بينـة من الالتزامات المستقبلية التي يجب أن يوفيها تجاه دولته وهي الالتزامات التي تقابل بالتأكيد ما يطالب به دولته من حقوق وخـدمات عامـة(عطـوي، 2003 :276). ولقياس مستوى وعي مكلفي ضريبة الدخل وذلك من خلال عدد المكلفين المتحاسبين ضريبياً والمكلفين المسجلين حديثاً ونسبة كل منهم إلى العدد الكلي لمكلفي ضـريبة الدخل(المياحي، 2006).

4- **المخبرون :** إن التهرب من دفع الضريبة فعل مخالف لأحكام القانون ويتنافى مع قيم المواطنة والأخلاق . حيث تلجأ بعض التشريعات إلى منح مكافآت مالية

للأشخاص الذين يقدمون للإدارة المالية (المخبرون) معلومات تساعدها على اكتشاف المتهربين من الضريبة (طاقة والعزاوي، 2007) وتُعد هذه إحدى الوسائل لمكافحة أو الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك تعتبر إحدى الوسائل الوقائية لهذه الظاهرة عن طريق تحفيز الأفراد على تقديم ما يتوفر لديهم من معلومات عن المكلفين بالضريبة كمقادير دخولهم وأرباحهم وممتلكاتهم مقابل مكافآت مالية. (العلي، 2009)، فالمخبرون يعدون مصدر معلومات مهم عن حالات التهرب الضريبي قد تعجز أكثر الأساليب فاعلية للفحص الضريبي من الوصول إليها وذلك عندما يكون المخبرون من الموظفين المهمين أو المعتمدين لدى بعض المكلفين الذين يتقنون أساليب التضليل والتعتيم على حقيقة أنشطتهم وأعمالهم التجارية (أمين، 2000) .

أما المشرع العراقي فقد حدد مكافأة للمخبرين لتقديم معلومات حقيقية عن دخول وأرباح المكلفين ليأتي تقدير الضريبة غير الذي قدر بسبب إخفاء المعلومات من قبل المكلفين .

وقد نصت المادة الرابعة والخمسون من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته كما يأتي :

" كل من قدم إلى السلطة المالية معلومات حقيقية شفوياً أو خطياً كان أحد المكلفين قد أخفاها أو يحاول إخفاءها فأدى ذلك إلى تقدير الضريبة وفرضها أو زيادتها يمنح مكافأة نقدية يعين الوزير مقياسها بتعليمات على ألا تتجاوز الثلاثين من المائة من الضريبة المتحققة بسبب هذا الإخبار ويعد الإخبار مع اسم صاحبه من الأمور السرية المنصوص عليها في المادة الثالثة والخمسين من هذا القانون (قانون ضريبة الدخل)." (صدرت تعليمات مالية لمكافأة المخبرين عن نائب رئيس الوزراء وزير المالية رقم 16 لسنة 2000 المنشورة في الوقائع العراقية بالعدد 3862 في 2001/11/22)

ومع أن التهرب من دفع الضريبة فعل مخالف لأحكام القانون يتنافى مع قيم المواطنة والأخلاق، إلا أن ذلك قد لا يكون حافزاً كافياً لدى جميع الناس للإختبار عن مرتكبي هذه الأفعال بدافع الوطنية والحرص على القيم الأخلاقية في المجتمع، وأياً كان الدافع وراء عمليات الإخبار فهو يمثل مصدر معلومات مهم عند حالات

التهرب الضريبي قد تعجز أكثر أساليب الفحص الضريبي فاعليه عن الوصول إليها، وذلك لاعتماد المعلومات التي يقدمها المخبرون في ضبط المكلفين المتهربين وإيقاع الجزاءات بهم (Wenzel, 2002)، فإذا ما تحلى المخبر بالأمانة والاستقامة فإن من شأن ذلك تقليل مستوى التهرب الضريبي (Braith & Braith, 2001).

5- **الإدارات الساندة :** هناك الكثير من الإدارات الحكومية والمنظمات المهنية التي تقدم جهود إسناد مهمة وملموسة إلى الإدارة الضريبية فـي تطبيقهـا لأحكـام القانون الضريبي كذلك مساهمتها في تقديم المعلومات التي تساعد الإدارة الضريبية على تنفيذ التحاسب مع المكلفين من خلال (أمين، 2000: 71) .

1- المساهمة في حصر المكلفين عن طريق إبلاغ الإدارة الضريبية بالأشخاص الذين تمنح لهم إجازة ممارسة بعض الأنشطة الاقتصادية من قبل الجهات المانحة للإجازة كالنقابات وغيرها .
2- المساهمة في تقديم المعلومات التي تساعد في حصر الدخول المتحققة لدى المكلفين عن طريق العقود والمناقصات وعقود الإيجار وغيرها.
3- قيام هذه الجهات بإلزام الأشخاص المتعاقدين أو المتعاملين معهـم بتقـديم شهادة براءة ذمة من الضريبة كشرط للتعاقد أو التعامل معهم.

وفي العراق تم تخصيص نسبة لا تقل عن 10% من الحصيلة السنوية للضرائب إليٍ تستوفيها الهيئة يتم توزيعها مكافآت تشجيعية على الموظفين العاملين في الإدارة الضريبية في مختلف القطاعات الساندة للعمل الضريبي لـضمان التجـاوب والأداء المطلوب. ألا أنه بعد أحداث 2003 تم توقف العمل في نظام الحوافز مما أدى إلى توقف منح هذه المكافآت وهذا ما أدى إلى حدوث تـأثير واضـح علـى الإدارات الساندة.

6- **القضاء الضريبي** يقوم القضاء الضريبي بوظيفة الرقابة القضائية على سلامة تطبيق التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، حيث يعد الطريـق الـشرعي للمكلفين عندما يشعرون بالتعسف أو المغالاة في تقدير العبء الضريبي علـيهم أو عند حرمانهم من الاستفادة من بعض الحقوق أو عند تكييف بعض الأحكام الجزائية ضدهم (الدوغجي، 1996: 64-66) . ألا أن المشرع العراقي منع فـي قـانون

ضريبة الدخل النافذ المحاكم من النظر في المسائل الضريبية ، فقد جاء في المـادة (55) من القانون المذكور (لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلـق بتقـدير الـضريبة وفرضها وجبايتها أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون). ولكن على الرغم من هذا المنع فان المشرع لم يصادر حق الاعتراض للمكلفين بل وجد لهم طريقـاً آخر تتمثل بلجان الاستئناف وهيئة التمييز، كذلك تناولت كل من المـواد(36، 37، 38، 39، 40) المثبتة نصوصها في الملحق (جـ) من القانون القواعـد المنظمـة لشؤون القضاء الضريبي.

7- **مهنة المحاسبة وتدقيق الحـسابات :** نشأت مهنة تدقيق ومراقبة الحـسابات ضمن إطار المحاسبة لتأكيد عمل المحاسبين ولإضفاء الثقة على البيانات المحاسبية التي يقدمها المحاسبون في مؤسسات الأعمال إلى الغير (كمـاش، 2006) . وتُعـد الإدارة الضريبية أحد أبرز المستخدمين للبيانات المالية التي تقدمها منشات الأعمال والأشخاص المكلفين بأداء الضريبة، أما (خضر، 2008) فيرى بأن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان واحداً من أهم العوامل التـي تقـف وراء تطور المحاسبة كمهنة وعلماً وأنه قد ساعد على توسع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها وزيادة الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي بوصفها الأسـاس أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضـع للـضريبة، ولا زالـت الهيئـة العامـة للضرائب تمثل احد الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سـواء كـانوا شركات أم أفراداً بل إنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد البيانات المالية لأجله تنفيذه لأحكام قانون ضريبة الـدخل ونظـام مـسك الـدفاتر التجارية.

2. 2 الدراسات السابقة:

هنالك الكثير من الدراسات التي تناولت موضوع التهرب الضريبي ومن زوايا مختلفة ومنها:

2. 2. 1 الدراسات العربية:

أجرت (الراوي، 2008) دراسة بعنوان" العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفـي ضريبة الدخل في العراق " وهدفت إلى تسليط الضوء على العوامل التي تسببت في تهرب مكلفـ ـي ضريبة الدخل في العراق، وبلغ حجم مجتمـع الدراسـة (1239) مكلفاً، في حين بلغ حجم عينة الدراسة (200) مكلفـاً يمثلـون (11) مهنـة مـن أصل(25) مهنه خاضعة لضريبة الدخل، وتوصلت الدراسة إلى نتـائج كـان مـن أهمها:

1. ارتفاع معدلات تهرب مكلفي ضريبة الدخل للأنشطة المنظمة وذلك من خلال مقارنة عدد ذوي هذه الأنشطة المسجلين لدى النقابات المهنية التي تمـنحهم إجازة ممارسـة المهنة كالصيادلة والمحامين والأطباء.
2. ارتفاع معدل التهرب الضريبي في جميع فروع الهيئة العامة للـضرائب فـي بغداد بنسبة (85.5%).

وأجرى (عبد الغفور، 2008) دراسة بعنوان "تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته دراسة تطبيقية لعينة من مكلفي ضريبة العقار فـي العـراق" وصممت استبانه وزعت على جميع العاملين في قسم العقـار فـي الهيئـة العامـة للضرائب والبالغ تعدادهم (50) مبحوثاً، وهدفت هذه الدراسة إلى تناول موضـوع التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية، وتوصـلت الدراسـة إلـى أن ضـعف الإمكانات المادية والفنية والبشرية والتكنولوجية التـي يفتـرض أن تتـوافر لـدى السلطات الضريبية في الهيئة العامة للضرائب على وجه العمـوم ولـدى ضـريبة العقار على وجه خاص، وتقادم الكثير منها فنياً وتكنولوجياً بسبب القدم وقلة المتـاح منها.

وأجرى (جمعة، 2007) دراسة بعنوان" التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين في فلسطين (أسبابه وطرق معالجته)2000- 2004 " هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة التهرب من الضريبة لدى أصحاب المهن الحرة في هذه المدينة، ومحاولة الكشف عن الأسباب التي تكمن وراء ذلك لما لهذه الظاهرة من آثار سيئة على الاقتصاد الوطني. وقام الباحث بإجراء مسح ميداني

على أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين في فلسطين، للتعرف على أسباب التهرب الضريبي، وبلغ حجم مجتمع الدراسة (827) مكلفاً من أصحاب المهن الحرة، في حين بلغ حجم العينة (297) مكلفاً من أصحاب المهن الحرة، وأظهرت نتائج الدراسة عدم وجود التنسيق الكافي بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الأخرى للاستعلام عن دخول المكلفين، وأشار المستجيبون أن تطبيق الإقرار الضريبي وتخفيض نسبة الضريبة وتحسين الوضع الاقتصادي، تُعد جميعها من العوامل التي تؤدي إلى تخفيض نسبة التهرب الضريبي عند أصحاب المهن الحرة.

في دراسة أجراها (العلكاوي، 2006) بعنوان " تقييم العوامل المؤثرة في قرارات مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل " فقد هدفت إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة في قرارات مقدري ضريبة الدخل وتقييمها. وتكونت مجتمع الدراسة من (539) مقدراً، في بلغ حجم عينة الدراسة (317) مقدراً، كشفت الدراسة أن عدم وضوح التشريعات ورغبة المكلف بتخفيض العبء الضريبي، ووجود المفوض عن المكلف في تقدير الضريبة وعدم الثقة بين المكلف والمقدر وعدم قناعة المكلف بدفع الضريبة وعدم الرضا عن أوجه الصرف الحكومي هي من أسباب عدم الإذعان الضريبي عند المكلفين .

وأجرى (الشافعي، 2005) دراسة بعنوان""العوامل المؤثرة في حصيلة ضـريبة الدخل في العراق" هدف الدراسة إلى تحديد العوامل الرئيسة والثانوية المؤثرة فـي الحصيلة الضريبية واعتبرت الدراسة التهرب الضريبي أحـد العوامـل الأساسـية الرئيسية في تأثيرها على الحصيلة الضريبية ، وبلغ حجم مجتمع الدراسـة (4853) مكلفاً في مدينة الموصل، في حين بلغ تعداد العينة الصافي (774) مكلفاً، وتوصلت الدراسة إلى أن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين يزيد مـن حـالات التهـرب والامتناع عن دفع الضريبة لعدم إدراك المكلفين بواجـب دفـع الـضريبة وعـدم شعورهم بنتائج ما يدفعونه من ضرائب إلى الدولة.

وفي دراسة قام بها(سعيد، 2004)، بعنوان "التهرب الضريبي في المهن الطبية، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق" وهدفت هذه الدراسة إلى بيان

طبيعة النشاط والعمل الذي يمارسه أصحاب المهن الحرة ومنهم الأطباء، والوسائل المتبعة من قبل الهيئة العامة للضرائب من أجل التوصل إلى الإيراد الحقيقي للأطباء، وآلية التحاسب الضريبي للطبيب، والمستشفيات الخاصة، مع ذكر بعض حالات التهرب الضريبي لدى الأطباء وبعض المستشفيات الخاصة، وبلغ حجم مجتمع الدراسة (2471) طبيباً، وتكونت عينة الدراسة من (246) طبيباً، وتوصلت الدراسة إلى نتائج كان من أهمها: ارتفاع نسبة التهرب الضريبي لدى الأطباء وأن الأسباب الاقتصادية هي أكثر العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي.

وأجرى (الحاج، 2003) دراسة بعنوان"أثر قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن" ولتحقيق هذا الهدف فقد تم جمع البيانات مـن دائرة ضريبة الـدخل فـي الأردن عـام (1997) المتعلقـة بالكـشوف المـستلمة، الملفات(المكلفين)، الضرائب المفروضة، والتحصيل الضريبي . كما تم توزيع (190) استبانه على عينه عشوائية من محصلي ضريبة الدخل في كافة مديريات دائرة ضريبة الدخل في المملكة، أعيد منها (180)، وتم توزيع (25370) اسـتبانه علـى عينـه عشوائية من المكلفين من مختلف مناطق المملكة، أعيـد منهـا (25030)، لمعرفـة إجاباتهم حول أثر تقسيط الضريبة، الخصم التـشجيعي، غرامـات تـأخير الـدفع، الزيارات الدورية لمحصلي الضريبة، على تحصيل ضريبة الدخل في ضوء القـانون الجديد . وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد أثر إيجابي للقانون الجديد على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن.

وأجرى(رمضان، 2003) دراسة بعنوان" المشاكل التي تواجه مقدري ضريبة الدخل في الأردن "بهدف تحديد المشاكل التي تواجه مقدري ضريبة الدخل عند تحديد دخول المكلفين أفرادا ومؤسسات، وصممت استبانه وزعت على جميع مقدري ضريبة الدخل في مكاتب تقدير عمان وإربد والزرقاء والسلط وصويلح وعددهم (250) وبلغت نسبة الردود(56.6%)، وبينت نتائج الدراسة أن من أهم المشاكل التي تواجه المقدر هي:

أ- تأثير تدني المستوى التعليمي لبعض المكلفين عند عملية التقدير.

ب- قيام مكاتب تدقيق الحسابات بمساعدة المكلفين في التهرب الضريبي.

ج- عدم تقيد المكلفين بمواعيد المقابلات مع المقدرين.

وبينت الدراسة مجموعة من الإجراءات التي يمكن أن تذلل هذه المشاكل ومنها: عقد دورات تدريبية للمقدرين، وتشديد العقوبات على المتخلفين عن دفع الضريبة، وإلزام المكلفين عامة بمسك دفاتر أصولية ومنتظمة، ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين.

وأجرى (العلوان، 2000) دراسة بعنوان" التهرب من ضريبة الدخل " دراسة تحليلية مقارنة " الأردن – لبنان" هدفت الدراسة إلى تقديم تحليل قياسي وصفي شاملٍ ما أمكن لظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، بقصد تحديد هذه الظاهرة، ومعرفة أسبابها، وكيفية معالجتها والتعريف بالتهرب الضريبي كجريمة وتحديد أركانها، والمسؤولية الجزائية والجزاءات المترتبة عليها، والأسباب التي تؤثر في العقوبات وفي الأحكام الصادرة بها. أظهرت الدراسة سوء نظام الضرائب النوعية لما يؤدي إلى زيادة فرصة التهرب وعدم تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين، وقد بينت هذه الدراسة الآثار الاقتصادية والمالية والأضرار الناتجة عن التهرب من ضريبة الدخل وما يؤدي إليه من ضرر بالمجتمع وأفراده وبالخزانة العامة.

هدفت دراسة (الخطيب، 2000) بعنوان "التهريب الضريبي" التعرف على أسباب عدم الإذعان الضريبي (التهرب الضريبي) بشكل عام في سوريا، توصلت الدراسة إلى أن عدم الإذعان الضريبي يرجع إلى مجموعة أسباب منها : أسباب أخلاقية تتمثل بضعف الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين، وأخرى سياسية تتمثل في عدم رضا المكلف عن سياسة الإنفاق العام، وأسباب تشريعية تتمثل في عدم وضوح النصوص القانونية واستقرارها ووجود ثغرات ينفذ منها المكلفون، وأسباب إدارية وفنية وأخرى اقتصادية تتمثل بثقل عبء الضريبة.

في دراسة قام بها (الخشارمة، 2000) تحت عنوان " ظاهرة التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في الأردن – أسبابها والعوامل التي تقلل منها ". هدفت الدراسة إلى التعرف على الأسباب الكامنة خلف ظاهرة (عدم الإذعان الضريبي) لدى أصحاب المهن الحرة في الأردن. وشمل مجتمع الدراسة (976) من أصحاب

المهن الحرة في الأردن، وتكونت عينة الدراسة مـن (567) مبحوثـاً، وتوصـلت الدراسة إلى أن ارتفاع أسعار الضرائب واعتقاد البعض إن نظام الزكاة في الإسلام له أفضلية على نظام الضرائب وعدم عدالة النظام الضريبي هـي أهـم الأسـباب المؤدية للتهرب الضريبي، كما بينت الدارسة أن من العوامل التي ترفع من مستوى الإذعان الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة هو: إعطاء خصم تشجيعي لمن يُقـدم تقريراً حقيقياً لدخله، واستيفاء الضرائب عن طريق التقسيط، وحـسم الزكـاة مـن الضريبة المستحقة على المكلف .

هدفت دراسة (المهايني، 1996) تحت عنوان " تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي وعلاقتهما بالتطورات الاقتصادية الدولية " إلـى دراسـة أنـواع التهرب الضريبي وأسبابه في سوريا والطرق التي تحد منه (الإذعان الـضريبي). توصلت الدراسة إلى أن الأزمات الاقتصادية التي تواجهها سوريا والتهـاون فـي تحصيل الضريبة والثغرات القانونية في التشريع الضريبي هي من الأسباب الرئيسة للتهرب الضريبي في سوريا .

دراسة (القواسمة وزغول، 1991) : بعنوان " أسباب التهرب الـضريبي مـن وجهة نظر المقدرين في دائرة ضريبة الدخل "، هدفت إلى تحديد أهم أسباب ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن وطرق معالجتها، وذلك لأن هذه الظاهرة تعد من أحد الأسباب الرئيسة لقلة الحصيلة ممـا يحـول دون تأديـة الأغـراض الاجتماعيـة والاقتصادية المختلفة.وبينت الدراسة أن أهم أسباب التهـرب الـضريبي : ضـعف الشعور الوطني، وضعف نظام المعلومات في دائرة ضريبة الدخل، وعـدم رضـا المكلفين عن أوجه الإنفاق الحكومي . كما بينت الدراسة أنه يمكن تقليل أثـر هـذه الظاهرة باستخدام وسائل متعددة وهي مرتبة تنازلياً حسب أهميتها كما يلي : رفـع كفاءة نظام المعلومات في دائرة ضريبة الدخل، وزيادة العقوبات على المتهـربين، وزيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعمل حملات إعلامية لتوضيح التـشريعات الضريبية، التوعية الوطنية بأهمية دور ضريبة الدخل ضمن المنـاهج الدراسـية، ومنح مكافآت لمن يبلغ عن التهرب الضريبي.

2. 2. 2 الدراسات الأجنبية:

في دراسة أجراها بايريما وآخرون (Bariyima, et.al, 2009) تحت عنوان "الحد من التهرب الضريبي والتجنب في ضريبة الدخل الشخصي" هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن الظروف التي تحسن من التهرب الضريبي والتجنب في ضريبة الدخل الشخصي في الولايات الجنوبية في نيجيريا. وبلغ حجم مجتمع الدراسة (929) في حين بلغ حجم الدراسة (359) مبحوثاً، توصلت الدراسة إلى أن مستويات التهرب الضريبي تزداد نتيجة لعدم إدراك المواطنين أن الحكومة تستوفي هذه الضرائب ولا تستغلها في تقديم خدمات للمواطنين، كما أن تعقد إجراءات الإدارة الضريبية تسهم في رفع مستويات التهرب الضريبي.

وأجرى روبرت وآخرون (Robert, et.al, 2009) دراسة بعنوان بـ "متى يكون التهرب الضريبي له ما يسوغه أخلاقياً. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل الأخلاقية المؤثرة على التهرب الضريبي في ألمانيا. توصلت الدراسة إلى أن التهرب الضريبي في ألمانيا يتأثر بضعف الحس والوطني وعدم عدالة الإدارة الضريبية واتجاهات الأفراد نحو الحكومة ومدى تقديرهم واحترامهم لها .

وأجرى جيدون(Gideon, 2009) دراسة بعنوان" العلاقة بين الإذعان الضريبي ومستوى التهرب من ضريبة الدخل "هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الإذعان الضريبي ومستوى التهرب من ضريبة الدخل لدى دافعي الضرائب في ولاية كيلفورنيا في الولايات المتحدة الأمريكية . أجريت الدراسة على عينة تتكون من (2461) من دافعي الضرائب. وتوصلت الدراسة إلى أن نقل العبء الضريبي وعدم تعقيد إجراءات تقدير ودفع الضريبة تسهم في تعزيز مستوى الإذعان الضريبي لدى المكلفين وتخفف من حدة التهرب الضريبي.

وأجرى ديفوس(Devos, 2008) دراسة بعنوان" سلوك التهرب من دفع الضرائب والعوامل الديموغرافية : دراسة استكشافية في أستراليا" وهدفت معرفة العلاقة بين المتغيرات الديموغرافية (الجنس، والعمر، والحالة الاجتماعية، والمستوى التعليمي، وقطاع العمل) وبين سلوك التهرب الضريبي، وبلغ حجم مجتمع

الدراسة (13294) من العاملين في المهن الطبية المساعدة في أستراليا، في حين بلغ حجم العينة (300) مبحوثاً، وتوصلت الدراسة إلى نتائج كان مـن أهمهـا: وجـود علاقة بين المتغيرات الديموغرافية (الجنس، والعمر، والحالة الاجتماعية، والمستوى التعليمي، وقطاع العمل) في سلوك التهرب الـضريبي . كمـا بينـت النتـائج أن المعلومات المقدمة للمكلفين كان لها تأثير إيجابي علـى الـسياسة الـضريبية فـي استراليا.

وفي دراسة قام بها كوردال(Kurdle, 2008) بعنوان"المنافسة الضريبية الضارة والمبادرات والملاذات الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الدولية"، وهدفت إلـى معرفة مدى مساهمة العقوبات المفروضة على المتهربين في الحـد مـن التهـرب الضريبي، ثم معرفة أماكن الملاذات الضريبية، وبلغ حجم مجتمع الدراسة (2146) من العاملين في قطاع صناعة مستلزمات جراحة التجميل فـي فنلنـدا، وأجريـت الدراسة على عينة بلغ تعدادها الصافي(812) مبحوثاً، وتوصلت الدراسـة إلـى أن العقوبات المفروضة على المتهربين من الضرائب تساعد في الحـد مـن التهـرب الضريبي، كما بينت الدراسة أن من أسباب التهرب هو الفشل في تبادل المعلومـات الخاصة بالمكلفين والشركات، وأن أحد هذه الملاذات هو السرية المصرفية التي تُعـد ملاذاً للتهرب من وضع الضريبة.

أجرى سيمسير(Simser, 2008) دراسة بعنوان" التهرب الـضريبي وأنمـاط التجنب" وهدفت الدراسة إلى التعرف على أنماط التهرب الـضريبي لـدى دافعـي الضرائب في جنوب أفريقيا، وبلغ حجم مجتمع الدراسة (7328) مبحوثاً، في حين بلغ حجم عينة الدراسة (354) مكلفاً، وتوصلت الدراسة إلى نتائج كان من أهمهـا: إن تعقيد إجراءات تقدير ودفع الضريبة تسهم في زيادة التهـرب الـضريبي لـدى المكلفين.

أجرى كل من الملكاوي وحلوش (Malkawi &. Haloush, 2008) دراسـة بعنوان" التهرب من دفع ضريبة الدخل في الأردن: المـشاكل والحلـول" وهـدفت الدراسة إلى التعرف على أسباب التهرب الضريبي في الأردن وطـرق معالجتـه،

ولتحقيق هدف الدراسة تم تطوير استبانة وزعت على (418) مكلف، وتوصلت الدراسة إلى نتائج كان من أهمها: إن عدم عدالة الإجراءات لها أثر مباشر على التهرب الضريبي، وأن العوامل الاقتصادية، والعوامل المالية هي أكثر العوامل تأثيراً في التهرب الضريبي.

وفي دراسة أجراها كل من كريمر وجعفر (Cremer & Gahvar, 2007) تحت عنوان "التهرب الضريبي وعائدات الضرائب" هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين التهرب الضريبي وعائدات الضرائب في أستراليا. وبلغ حجم مجتمع الدراسة (11483) مبحوثاً. وطبقت الدراسة على عينة مكونة من (876) فرداً من دافعي الضرائب المتهمين بالتهرب الضريبي. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين التهرب الضريبي وعائدات الضريبة وأن تحسين الإدارات الضريبية يؤدي إلى مستوى عالٍ من الإذعان الضريبي.

وفي دراسة أجرها كوبهام (Cobham, 2005) بعنوان"التهرب الضريبي، التجنب الضريبي والتطور المالي في الدول النامية"، وهدفت إلى تقدير حجم التهرب الضريبي في دول العالم الثالث ومعرفة أهم المعوقات المالية في الدول النامية، وتوصلت الدراسة إلى أن الحجم التقديري للتهرب الضريبي في دول العالم الثالث تجاوز(385) بليون دولار أمريكي، وأن عدم العدالة الاجتماعية والتهرب الضريبي من العوامل التي تؤثر على مالية الدول النامية.

أجرى لاينغ دو (Laiangdll, 2002) بعنوان "دراسة تحليلية للتهرب من ضريبة الدخل في الصين الشعبية". هدفت الدراسة إلى معرفة أسباب التهرب الضريبي في الصين الشعبية. وبلغ حجم مجتمع الدراسة (15248) مبحوثاً، وتكونت عينة الدراسة من (1346) مبحوثاً، وتوصلت الدراسة إلى من أسباب التهرب الضريبي: هو اعتقاد دافعي الضرائب بأن العائد من دفع الضريبة لا يساوي الالتزامات المترتبة عليهم، ثم ارتفاع سعر الضريبة وعدم وضوح الضريبة من حيث تقديرها واحتساب مقدارها .

أما دراسة فشمان وواي (Fishman & wei, 2001) تحت عنوان "معدل

الضريبة والتهرب الضريبي: الدليل من المستوردات"، فقد هدفت إلى معرفة حجم التهرب الضريبي في الصين، وبلغ مجتمع الدراسة (22856) مبحوثاً، وتكونت عينة الدراسة من(759) من دافعي الضرائب في الصين، توصلت الدراسة إلى أن التهرب الضريبي كان كبيراً وأن هناك علاقة ارتباطيه موجبة بين معدل الضريبة والتهرب الضريبي، وأن مستويات التهرب الضريبي تزداد إذا علم دافع الضريبة أن حصيلتها تستخدمها الحكومة في التسليح العسكري.

أجرى سكينيدر وآخرون (Schneider, et.al, 2001) دراسته الموسومة بـ "الأثر الاجتماعي من التجنب الضريبي، التهرب الضريبي والانعكاس الضريبي : مشكلة الاختلاف القانوني". وهدفت الدراسة إلى معرفة أثر التجنب الضريبي والتهرب الضريبي والانعكاس الضريبي على خزينة الدولة الاسترالية. وشملت عينة الدراسة (1462) مكلفاً، توصلت الدراسة إلى إن التجنب الضريبي والتهرب الضريبي والانعكاس الضريبي تسهم في خفض حصيلة الإيرادات العامة، كما إن التهرب الضريبي له أثر عكسي على قاعدة العدالة بين المكلفين وإن من أسباب التهرب الضريبي أيضاً ارتفاع سعر الضريبة وعدم وضوح القوانين الضريبية .

وهدفت دراسة دينسون و اجر (Denison & Eger, 2000) تحت عنوان "التهرب الضريبي من المنظور السياسي : حالة التهرب من ضريبة المحروقات" إلى معرفة آثار التهرب الضريبي السلبية في ولايات شمال أمريكا، ولتحقيق هدف الدراسة تم تطوير استبانة ووزعت على (2487) مكلفاً، وكشفت الدراسة عن أن التهرب الضريبي يقلل من حصيلة الضرائب التي بدورها تربك برامج الولايات المخصصة للتعليم والرفاهية وحفظ الأمن وتقديم الخدمات الأساسية وأن التهرب الضريبي في ولايات شمال أمريكا يتأثر بعدالة الإدارة الضريبية واتجاهات الأفراد نحو الحكومة ومدى تقديرهم واحترامهم لها .

ما يميز هذه الدراسة:

تناولت دراسة (الراوي، 2008) العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، في حين تناولت دراسة(عبد الغفور، 2008) تحليل واقع التهرب

الضريبي في العراق وسبل معالجته لعينة من مكلفي ضريبة العقار في العراق، وتطرقت دراسة (العلكاوي، 2006) إلى تقييم العوامل المؤثرة في قرارات مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، في حين تطرقت دراسة (سعيد، 2004)، إلى التهرب الضريبي في المهن الطبية، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، واستعرضت دراسة(جمعة، 2007) التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين في فلسطين، وتناولت دراسة (رمضان، 2003) المشاكل التي تواجه مقدري ضريبة الدخل في الأردن. من خلال استعراض الدراسات السابقة فإننا لم نجد أية دراسة قد تناولت دور العوامل (التشريعية والاقتصادية والإدارية) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، هذا فضلاً من أن هذه الدراسة كانت قد استخدمت أبعاداً للعوامل التشريعية (أحكام صياغة القانون، دقة التشريعات، تلافي الثغرات القانونية) وللعوامل الإدارية (عدم المساواة في التطبيق، تعقد الإجراءات الإدارية، طرق تحصيل الضريبة) وللعوامل الاقتصادية (ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية، ارتفاع الضغط الضريبي، هيكل الإدارة الضريبية، ثقل العبء الضريبي) لم تستخدمها الدراسات السابقة من قبل، وهذا ما يميزها عن غيرها.

الفصل الثالث

المنهجية والتصميم

3. 1 أسلوب الدراسة :

اعتمدت هذه الدراسة على استخدام منهجين من مناهج البحث العلمي:

أ- المنهج الوصفي التحليلي: لاستعراض أهم الأدبيات ذات العلاقة بالعوامل المؤثرة على التهرب الضريبي، وكذلك الدراسات السابقة مع إجراء بعض التحليل والمقارنات كلما أمكن ذلك لتغطية الجانب النظري من الدراسة.

ب- منهج البحث الميداني: وتم استخدامه لتغطية الجانب التطبيقـي مـن هـذه الدراسة، والذي تم من خلاله اختبار صحة فرضيات الدراسـة، والإجابـة عن تساؤلاتها، واستخلاص نتائجها من خلال الاعتماد على استبانه التي تم تصميمها لأغراض هذه الدراسة وفقا للخطوات العملية المتعارف عليها.

3 . 2 مجتمع الدراسة:

شمل مجتمع الدراسة جميع العاملين في الدوائر الضريبية في محافظة بغداد، والبالغ عددهم (1163) موظفاً وموظفة وفقاً للإحصاءات الرسمية الـصادرة عـن الهيئة العامة للضرائب لعام 2009، كما هو مبين في الجدول رقم(1).

جدول رقم (1)

توزيع مجتمع الدراسة في الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لعام 2009

التسلسل	الفرع	عدد المنتسبين	العينة	عدد الاستبانات المستردة	النسبة
1	الرصافة	68	34	28	%82.35
2	كرخ الأطراف	80	40	36	%90
3	كرخ المركز	69	35	31	%88.6
4	بغداد الجديدة	108	54	49	%90.7
5	الكاظمية	71	35	32	%91.4
6	الأعظمية	86	43	41	%95.3
7	الكراده	65	32	28	%87.5
8	مدينة الصدر	69	35	29	%82.9
9	الشعب	96	48	41	%85.4
10	البياع	43	22	19	%86.4
11	الدورة	49	25	19	%76
12	الرشيد	63	31	29	%93.5
13	الحرية	70	35	29	%82.9
14	الربيع	60	30	25	%83.3
15	المشتل	64	32	28	%87.5
16	النهضة	46	23	21	%91.3
17	المحمودية	56	28	26	%92.9
	المجموع	1163	582	511	%87.8

المصدر: الهيئة العامة للضرائب، 2010

3. 3 عينة الدراسة

تم أخذ عينة عشوائية بسيطة من العاملين جميعهم بنسبة(50%) وبذلك يكون حجم العينة الكلي(582) موظفاً، حيث استرجع منها(511) وتم استبعاد (15) استبانه لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي ليصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (496) استبانه لتشكل ما نسبته (42.6%) من مجتمع الدراسة الكلي وما نسبته (85.22%) عينة الدراسة الكلية وهي نسبة مقبولة لأغراض البحث العلمي. وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة.

جدول رقم (2)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ثانوية عامة فما دون	80	%16.1
	دبلوم متوسط	105	%21.2
	بكالوريوس	259	%52.2
	دراسات عليا	52	%10.5
العمر	30 سنة فأقل	77	%15.5
	31-40 سنة	163	%32.9
	41-50 سنة	148	%29.8
	51 سنة فأكثر	108	%21.8
النوع الاجتماعي	ذكر	195	%39.3
	أنثى	301	%60.7
الحالة الاجتماعية	متزوج	417	%84.1
	أعزب	79	%15.9
الخبرة	5سنوات فأقل	67	%13.5
	6-10 سنوات	121	%24.4
	11-15 سنة	129	%26.0
	16-20 سنة	119	%24.0
	21 سنة فأكثر	60	%12.1

يظهر من الجدول رقم (2) أن (52.2%) من عينة الدراسة هم من الحاصلين على درجة البكالوريوس، مقابل (21.2%) من حملة دبلوم متوسط، وجاء حملة الثانوية العامة بنسبة(16.1%) وأخيرا جاءت نسبة الأفراد الذين مؤهلاتهم دراسات عليا في المرتبة الأخيرة حيث بلغت (10.5%). وهذا مؤشر على ارتفاع نسبة حملة الشهادة الجامعية الأولى من العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

وفيما يتعلق بمتغير العمر فقد احتلت الفئة العمرية (31-40 سنة) أعلى نسبة بواقع (32.9%) يلي ذلك الفئة العمرية(41-50 سنة) بنسبة(29.8%) من أفراد عينة الدراسة، وهي نتيجة منطقية كون أن الغالبية العظمى منهم هم من فئة الشباب، وجاء في المرتبة الثالثة الفئة العمرية(51 سنة فأكثر) بنسبة(21.8%) في حين بلغت

نسبة المبحوثين ضمن الفئة العمريـة (30 سنة فأقل) بنسبة(15.5%)، وهذه النسبة تشير إلى نجاح الدراسة في تمثيل كافة الفئات العمرية في عينتها، مع المحافظة على خصائصهم الوظيفية.

وفيما يتعلق بمتغير الحالة الاجتماعية فأن غالبية أفراد العينة كانوا متـزوجين، فقد شكلـت نسبتهـم (84.1%) في حين بلغت نسبة غير المتزوجين (15.9%) من مجموع أفراد العينة.

وفيما يتعلق بمتغير النوع الاجتماعي فإن غالبية أفراد العينة كانوا إناث، فقد شكلـت نسبتهـن (60.7%) في حين بلغت نسبة الذكور (39.3%) من مجموع أفراد العينة. من مجموع أفراد عينة الدراسة وهذا يعكس الواقع الفعلي للقوى العاملة في المنظمات العراقية، إذ دائماً تزيد نسبة الذكور نسبة الإناث.

وفيما يتعلق بالخبرة فقد شكل الأفراد الذين خبرتهم من (11-15 سنة) ما نسبته (26%) من عينة الدراسة وهي أعلى نسبة. وأن (24.4%) من أفراد عينة الدراسة كانت خبرتهم من (6-10 سنوات)، وأن (24%) من أفراد عينة الدراسـة كانـت خبراتهم بين(16-20 سنة)، وأن (13.5%) من أفراد عينة الدراسة كانت خبـرتهم (5سنوات فأقل)، وأخيرا جاءت نسبة الأفراد الذين خبرتهم تزيد عن(21 سنة) فـي المرتبة الأخيرة إذ بلغت (12.1%). وتشير هذه النسبة إلى أن العاملين في دوائـر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد يشعرون بـالأمن الـوظيفي، ويحققـون احتياجاتهم ورغباتهم، مما أسهم في بقائهم بمراكز عملهم.

3. 4 أداة الدراسة:

اعتماداً على الإطار النظري والدراسات الـسابقة (الـراوي، 2008؛ جمعـة، 2007؛ سعيد، 2004) تم تطوير استبانة تكونت من (51) سؤالاً كمـا هـي فـي الملحق رقم (أ) وهي على النحو التالي :

الجزء الأول: يشتمل على المعلومات الديموغرافية وهى (المؤهل العلمي، العمر، النوع الاجتماعي، الحالة الاجتماعية، مدة الخدمة في الهيئة العامة للضرائب)

الجزء الثاني : ويقيس أبعاد المتغيرات المستقلة وهي على النحو التالي:

أ- بعد العوامل التشريعية: ويتضمن (12) فقرة تهدف إلى تحديد بعد العوامل التشريعية، ويشمل الأبعاد هي (أحكام صياغة القانون وتمثله الأسئلة(1-4)، دقة التشريعات (5-8) تلافي الثغرات القانونية (9-12)).

ب- بعد العوامل الاقتصادية ويتضمن (16) فقرة تهدف إلى تحديد بعد العوامل الاقتصادية، ويشمل الأبعاد هي (ارتفاع معدل الضريبة وتمثله الأسئلة (13-15)، قصور الإعفاءات الضريبية (16-18) ارتفاع الضغط الضريبي (19-21) هيكل الإدارة الضريبية وتمثله الأسئلة (22-25) ثقل العبء الضريبي(26-28)).

ج- بعد العوامل الإدارية: ويتضمن (12) فقرة تهدف إلى تحديد بعد العوامل الإدارية، ويشمل الأبعاد هي (عدم المساواة في التطبيق وتمثله الأسئلة (29-32)، تعقد الإجراءات الإدارية (33-36) طرق تحصيل الضريبة (37-40)).

الجزء الثالث: ويقيس المتغير التابع "التهرب الضريبي" وتمثله الأسئلة(41-51) وتم إعادة صياغة الاستجابات لفقرات المقياس على مقياس ليكرت الخماسي وهى: أوافق بشدة- أوافق- أوافق بدرجة متوسطة- لا أوافق- لا أوافق بشدة.

3. 5 صدق الأداة:

لقد تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين من أساتذة الإدارة والمحاسبة ومن أصحاب الخبرة من أعضاء الهيئات التدريسية في جامعة مؤتة، للتحقق من مدى صدق فقرات الاستبانة، حيث تم الأخذ بملاحظاتهم، وتم إعادة صياغة بعض الفقرات، وإجراء التعديلات المطلوبة بشكل دقيق يحقق التوازن بين مضامين الاستبانة وفقراتها، فضلاً على أنه قد جرى عرض الاستبانة على عينة اختبارية قوامها(30) موظفاً من خارج عينة الدراسة بغرض التعرف على درجة استجابة صدق أداة الدراسة، وقد عبروا عن رغبتهم في التفاعل مع فقراتها مما أكد صدق الأداة.

3. 6 ثبات أداة الدراسة:

جرى التأكد من ثبات الأداة بطريقة الاختبار وإعادة الاختبار (test-retest) وذلك بتوزيعها على عينة استطلاعية من مكونة من(25) مبحوثاً من خارج عينة الدراسة، وبفارق أسبوعين بين مرتي التطبيق، حيث جرى استخراج معامل الثبات، للأداة بصيغتها النهائية الكلية، ولكل بعد من أبعاد الدراسة، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول (3) الآتي:

جدول (3)

قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي للأداة ككل وكل بعد من أبعاد الدراسة

رقم الفقرة	الفقرة	تسلسل الفقرات	معامل الثبات	
			Test-Retest	Alpha
1	أحكام صياغة القانون	4-1	0.88	0.87
2	دقة التشريعات	8-5	0.86	0.90
3	تلافي الثغرات القانونية	12-9	0.88	0.85
1	ارتفاع معدل الضريبة	15-13	0.89	0.86
2	قصور الإعفاءات الضريبية	18-16	0.92	0.89
3	ارتفاع الضغط الضريبي	21-19	0.87	0.84
4	هيكل الإدارة الضريبية	25-22	0.83	0.80
5	ثقل العبء الضريبي	28-26	0.87	0.89
1	عدم المساواة في التطبيق	32-29	0.88	0.87
2	تعقد الإجراءات الإدارية	36-33	0.84	0.82
3	طرق تحصيل الضريبة	40-37	0.83	0.81
1	التهرب الضريبي	51-41	0.91	0.90

يلاحظ أن معامل الثبات الكلي (كرونباخ الفا) كان قد بلغ (0.90) وهي نسبة مقبولة لأغراض البحث العلمي.

3. 7 الأساليب الإحصائية:

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، وذلك باستخدام الرزمة الإحصائية (SPSS.16.1) .

1- مقاييس الإحصاء الوصفي(Descriptive Statistic Measures)

لوصف خصائص عينة الدراسة بالنسب المئوية، والإجابة عن أسئلة الدراسة وترتيب الأبعاد تنازلياً .

2- تحليل الانحدار المتعدد(Multiple Regression Analysis) لاختبار صلاحية نماذج الدراسة وتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وأبعاده .

3- اختبار معامل تضخم التباين (VIF) (Variance Inflation Factory) واختبار التباين المسموح(Tolerance) للتأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة.

4- تحليل الانحدار المتعدد المتدرج (Stepwise Multiple Regression Analysis) لاختبار دخول المتغيرات المستقلة في معادلة التنبؤ بالمتغير التابع.

5- مصفوفة ارتباط بيرسون (Pearson's correlation Matrix) لمعرفة العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة .

6- تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار تأثيرات المتغيرات الديمغرافية على تصورات المبحوثين إزاء المتغيرات المستقلة والتابعة وأبعادها .

7- اختبار معامل الالتواء (Skewness) وذلك للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي (Normal Distributions).

الفصل الرابع
عرض النتائج ومناقشتها والتوصيات

4. 1 الإجابة عن أسئلة الدراسة:

تم إجراء التحليل الوصفي لجميع متغيرات الدراسة وفقاً لإجابات أفـراد عينـة الدراسة على الفقرات الواردة في الاستبانة، حيث احتسبت المتوسـطات الحـسابية والانحرافات المعيارية، وتم ترتيبها تنازلياً حسب أهميتها النـسبية اسـتناداً لقيمـة المتوسط الحسابي، مع الأخذ بعين الاعتبار تدرج المقياس المستخدم في الدراسـة، واستناداً إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي وصلت إليها الدراسة، اعتمـدت على المعيار التالي لتفسير البيانات:

المتوسط الحسابي	المستوى بالنسبة للمتوسط الحسابي
3.5 فما فوق	مرتفع
2.5 – 3.49	متوسط
1- 2.49	منخفض

وبالاعتماد على هذا المعيار أنه إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات (3.5) فأكثر فيكون مستوى تقدير أفراد عينة الدراسة مرتفعاً، أما إذا كانت قيمة المتوسـط الحسابي (2.5- 3.49) فإن المستوى بالنسبة للمتوسط الحسابي متوسطاً، وإذا كـان المتوسط الحسابي (2.49) فما دون فإن المـستوى بالنـسبة للمتوسـط الحـسابي منخفضاً.

الإجابة عن السؤال الأول: ما تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للـضرائب في محافظة بغداد لدور العوامل التشريعية في التهرب الضريبي ؟

استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين على فقرات دور العوامل التشريعية في التهرب الضريبي، والجدول رقم(4) يبـين ذلك.

جدول رقم (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات العوامل التشريعية

تسلسل الفقرات	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
1-4	أحكام صياغة القانون	3.67	0.55	1	مرتفع
5-8	دقة التشريعات	3.58	0.59	3	مرتفع
9-12	تلافي الثغرات القانونية	3.61	0.58	2	مرتفع
1-12	العوامل التشريعية	3.62	0.54	-	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (4) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن العوامل التشريعية كان قد بلغ (3.62)، وانحراف معياري(0.54)، وهذا يعني أن تصورات العاملين عن العوامل التشريعية ودورها في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد كانت ذات مستوى مرتفع.

وعند تحليل أبعاد العوامل التشريعية، يتضح أن أحكام صياغة القانون احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.67)، وانحراف معياري(0.55)، يليه بعد تلافي الثغرات القانونية بمتوسط حسابي بلغ (3.61)، وانحراف معياري(0.58)، وفي المرتبة الأخيرة جاء بعد دقة التشريعات بمتوسط حسابي بلغ (3.58)، وانحراف معياري(0.59).

هذا، وقد تم تحليل فقرات كل بعد من أبعاد العوامل التشريعية في التهرب الضريبي، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير أحكام صياغة القانون:

استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين على فقرات متغير "أحكام صياغة القانون"، والجدول رقم(5) يبين ذلك.

جدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير أحكام صياغة القانون مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
4.	يزداد مستوى التهرب الضريبي عندما لا يعاقب المتهربون من أداء الضريبة .	3.85	0.96	مرتفع
1.	يعد ضعف العقوبات المنصوص عليها في القانون الـضريبي مـن الأسباب الجوهرية في زيادة حجم التهرب الضريبي .	3.78	0.98	مرتفع
3.	يؤدي الغموض في صياغة مواد القـانون الـضريبي إلـى زيـادة التهرب الضريبي	3.61	0.99	مرتفع
2.	يمكن استيعاب القانون الضريبي رغم تعديلاته الكثيرة.	3.44	1.01	متوسط
4-1	أحكام صياغة القانون	3.67	0.55	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (5) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير أحكام صياغة القانون بوصفه بعداً من أبعاد العوامل التشريعية جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.67) وانحراف معياري(0.55)، وقد احتلّت الفقرة (12) (يزداد مستوى التهرب الضريبي عندما لا يعاقب المتهربين من أداء الضريبة) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (3.85) وانحراف معياري (0.96)، في حين جاءت الفقرة (2) (يمكن استيعاب القانون الضريبي رغم تعديلاته الكثيرة) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.44) وانحراف معياري(1.01). وتفسر هذا أنه نتيجة لضعف العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي العراقي أسهم في زيادة مستوى التهرب الضريبي .

ثانياً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير دقة التشريعات:

جدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير دقة التشريعات مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
.7	يتعرض المكلفون إلى غبن عند إجراء عملية التحاسب الضريبي بسبب جهلهـم بالقانون الضريبي.	3.89	0.94	مرتفع
.5	تتصف التشريعات واللوائح في الهيئة العامة للضرائب بالدقة .	3.53	0.98	مرتفع
.8	ضعف الرقابة الضريبية تؤدي إلى حرية المقدر في فرض الضريبة	3.51	1.01	مرتفع
.6	تواكب التشريعات واللوائح في الهيئة العامة للضرائب الظروف الاقتصادية فـي العراق.	3.40	1.05	متوسط
5-8	دقة التشريعات	3.58	0.59	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (6) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير دقة التشريعات بوصفه بعداً من أبعاد العوامل التشريعية جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.58) وانحراف معياري(0.59)، وقد احتلّت الفقرة (7) (يتعرض المكلفون إلى غبن عند إجراء عملية التحاسب الضريبي بسبب جهلهم بالقانون الضريبي) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (3.89) وانحراف معياري (0.94)، في حين جاءت الفقرة (6) (تواكب التشريعات واللوائح في الهيئة العامة للضرائب الظروف الاقتصادية في العراق) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.40) وانحراف معياري(1.05). وتشير هذه النتيجة إلى حاجة لإدارة الضريبية للاعتماد على جهاز رقابي كفوء ونزيه كي يتمكن من معالجة التجاوزات التي تتم من خلال لجان التقدير وغيرها من الأمور التي تتعلق بعملية التقدير والجباية.

ثالثاً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير تلافي الثغرات القانونية:

جدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير تلافي الثغرات القانونية مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
10.	الثغرات القانونية في القانون الضريبي تجعل التهرب الضريبي نوعاً من اللباقة	3.78	0.95	مرتفع
9.	كثرة التشريعات يجعل من التهرب الضريبي عملية سهلة .	3.65	0.95	مرتفع
12.	التفاوت الكبير لمستويات معدل الضريبة بين الشرائح يدفع المكلفين إلى التهرب	3.55	1.01	مرتفع
11.	يزيد عدم وجود محاكم ضريبية متخصصة من مستوى التهرب الضريبي	3.48	1.08	متوسط
9-12	تلافي الثغرات القانونية	3.61	0.58	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (7) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير تلافي الثغرات القانونية بوصفه بعداً من أبعاد العوامل التشريعية جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.61) وانحراف معياري(0.58)، وقد احتلّت الفقرة(10) والتي تنص على أن (الثغرات القانونية في القانون الضريبي تجعل التهرب الضريبي نوع من اللباقة) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.78) وانحراف معياري (0.95)، في حين جاءت الفقرة (11) (يزيد عدم وجود محاكم ضريبية متخصصة من مستوى التهرب الضريبي) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.48) وانحراف معياري(1.08). وتشير هذه النتيجة إلى كثرة التعقيدات التي ينطوي عليها القانون الضريبي بالإضافة إلى وجود العديد من حالات التعسف وعدم العدالة وكذلك ضعف برنامج الوعي الضريبي وعدم التوافق والانسجام في نظام العقوبات فضلا عن الفساد الإداري.

الإجابة عن السؤال الثاني: ما تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لدور العوامل الإدارية في التهرب الضريبي ؟

جدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات العوامل الإدارية

تسلسل الفقرات	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
29-32	عدم المساواة في التطبيق	3.81	0.53	1	مرتفع
33-36	تعقد الإجراءات الإدارية	3.65	0.56	3	مرتفع
37-40	طرق تحصيل الضريبة	3.79	0.54	2	مرتفع
29-40	العوامل الإدارية	3.75	0.52	-	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (8) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن العوامل الإدارية بلغ (3.75)، وانحراف معياري(0.52)، وهـذا يعنـي أن دور العوامـل الإدارية من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للـضرائب فـي مـستوى التهرب الضريبي في محافظة بغداد كان ذا مستوى مرتفع.

وبتحليل أبعاد العوامل الإدارية، يتضح أن عدم المساواة فـي التطبيـق احتلـت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.81)، وانحراف معياري(0.53)، يليه بعـد طرق تحصيل الضريبة بمتوسط حسابي بلغ (3.79)، وانحراف معيـاري(0.54)، وفي المرتبة الأخيرة جاء بعد تعقد الإجراءات الإداريـة بمتوسـط حـسابي بلـغ (3.65)، وانحراف معياري(0.56)، وتُفسر هذه النتيجة أنه بالرغم من التطور الذي أصاب جوانب الحياة المتعددة والزيادة الكبيرة في أعـداد المكلفـين إلا أن توثيـق المعلومات عنهم في الهيئـة العامة للضرائب ظـل يدويـاً فيمـا يخـص ملفـات مكلفيها وسجلاتها المستعملة في متابعـة إجراءات تحاسبهم الضريبي دون الإفـادة من أنظمة المعلوماتية وأجهزة الحاسوب وهذا مما جعلها تعانـي الكثير من الأخطاء والإشكالات في حصر المكلفين التي باتت سبباً في تعميق واتساع مشكلة التهرب.

هذا، وقد تم تحليل فقرات كل بعد من أبعاد العوامـل الإداريـة فـي التهـرب الضريبي، وعلى النحو الآتي:

أولاً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير عدم المساواة في التطبيق:

استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتـصورات المبحـوثين على فقرات متغير "عدم المساواة في التطبيق"، والجدول رقم(9) يبين ذلك.

جدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير عدم المساواة في التطبيق مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
.31	صعوبة إجراءات فرض الضريبة يزيد من مستوى التهرب الضريبي.	3.99	0.91	مرتفع
.32	عدم التزام كلا الطرفين (المكلف والسلطة المالية) بالشفافية يؤدي إلـى غيـاب العدالة في فرض الضريبة.	3.85	0.93	مرتفع
.29	يزداد مستوى التهرب الضريبي لدى المكلفين عند شعورهم بغياب عدالة التوزيع الضريبي.	3.75	0.94	مرتفع
.30	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين لاعتقادهم بأن مبلـغ الـضريبة لا يتناسب مع مقدرتهم على الدفع .	3.66	0.99	مرتفع
29-32	المساواة في التطبيق	3.81	0.53	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (9) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير عدم المساواة في التطبيق بوصفه بعداً من أبعاد العوامل الإدارية جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.81) وانحراف معياري(0.53)، وقد احتلّت الفقرة (31) والتي تنص(صعوبة إجراءات فرض الضريبة يزيد من مستوى التهرب الضريبي) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (3.99) وانحراف معياري (0.91)، في حين جاءت الفقرة (30) (يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين لاعتقادهم بأن مبلغ الضريبة لا يتناسب مع مقدرتهم على الدفع) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.66) وانحراف معياري(0.99). وهذا يعني أنه نتيجة لعدم ثقة المكلف بدفع الضريبة بعدالة التقدير وصعوبة إجراءات فرض الضريبة فإن ذلك من شأنه أن يزيد من مستوى التهرب الضريبي لدى المكلفين.

والتفسيرات التي تصدر من قبل السلطة المالية وفقاً لها وقد يحصل تضارب

في التطبيق بين مختلف فروع الهيئة العامة للضرائب خاصة وأن كل فرع يتعامل بصورة مستقلة عن غيره من الفروع ولا يوجد بينهما ذلك التنسيق الذي يكفل توحيد الإجراءات الضريبية وكل هذا يؤدي إلى إحداث اختلاف في المعاملة بين مكاف يخضع لفرع ضريبي معين ومكاف يخضع لفرع آخر وبالتالي يؤدي ذلك إلى شعور المكاف بوجود إخلال بقاعدة المساواة في تطبيق الضريبة مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفعها.

ثانياً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير تعقد الإجراءات الإدارية:

استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين على فقرات متغير "تعقد الإجراءات الإدارية"، والجدول رقم(10) يبين ذلك.

جدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير تعقد الإجراءات الإدارية مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
.33	قِدم الإجراءات والنماذج المستخدمة في التقدير والتحصيل يزيد من مستوى التهـرب الضريبي.	3.80	0.92	مرتفع
.35	يزيد ضعف الإمكانات الفنية لدى اغلب فروع الهيئة العامة للضرائب مـن مـستوى التهرب الضريبي.	3.65	0.97	مرتفع
.34	يزيد غموض الإجراءات من مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين	3.63	0.99	مرتفع
.36	يعد عدم اطلاع المكلفين على المنشورات من قسم الإعلام في الهيئة العامة للضرائب احد أسباب زيادة التهرب الضريبي	3.52	1.02	مرتفع
33-36	تعقد الإجراءات الإدارية	3.65	0.56	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (10) أن المتوسط العام لتـصورات المبحـوثين عـن فقرات متغير تعقد الإجراءات الإدارية بوصفه بعداً من أبعاد العوامل الإدارية جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.65) وانحراف معياري(0.56)، وقد احتلّت الفقرة (33) والتي تنص (قِدم الإجراءات والنماذج المستخدمة في التقدير والتحصيل يزيد من مستوى التهرب الضريبي) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (3.80) وانحراف معياري (0.92)، في حين جاءت الفقرة (36) (يعتبر عدم اطلاع المكلفين على المنشورات من قسم الإعلام في الهيئة العامة للضرائب احـد أسـباب زيـادة

التهرب الضريبي) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بالغ (3.52) وانحراف معياري(1.02). وتشير هذه النتيجة أنه ونتيجة لجمود وغموض إجراءات الإدارة الضريبية وعدم مواكبتها التطورات الحاصلة في التقنيات الضريبية وسوء السياسة المتبعة من قبل السلطة المالية، التي عجزت عن إجراء أي إصلاح ضريبي يهدف إلى تعديل السياسة المتبعة ساعد على زيادة الاختناقات الضريبية وزيادة حجم التهرب الضريبي في العراق.

ثالثاً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير طرق تحصيل الضريبة:

استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين على فقرات متغير "طرق تحصيل الضريبة"، والجدول رقم(11) يبين ذلك.

جدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير طرق تحصيل الضريبة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
37.	عدم وجود شبكة حاسوبية تربط العراق بكامله يزيد من مستوى التهرب الضريبي.	4.09	0.82	مرتفع
39.	عدم نشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه النفقات يزيد من مستوى التهرب الضريبي.	3.80	0.89	مرتفع
38.	عدم كفاية أعداد المراقبين يزيد من مستوى التهرب الضريبي.	3.76	0.93	مرتفع
40.	عدم تقسيط المبالغ الضريبية بحق المكلفين يزيد من مستوى التهرب الضريبي	3.50	0.99	مرتفع
37-40	طرق تحصيل الضريبة	3.79	0.54	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (11) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير طرق تحصيل الضريبة بوصفه بعداً من أبعاد العوامل الإدارية جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.79) وانحراف معياري(0.54)، وقد احتلّت الفقرة (37) والتي تنص (عدم وجود شبكة حاسوبية تربط العراق بكامله يزيد من مستوى التهرب الضريبي) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بالغ (4.09) وانحراف معياري (0.82)، في حين جاءت الفقرة (40) (عدم تقسيط المبالغ

الضريبية بحق المكلفين يزيد من مستوى التهرب الضريبي) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.50) وانحراف معياري(0.99). وهذا يعني أن الطرق المتبعة في تحصيل الضريبة باعتبارها بعداً من أبعاد العوامل الإدارية التي تساعد على التهرب الضريبي جاءت مرتفعة، ويشير ذلك إلى وجوب اعتماد الإدارة الضريبية في استيفاء الضريبة على الأساليب الحديثة ذلك لان اغلب دول العالم تعتمد هذه الأساليب في عملها وتحقق موارد ونجاحات في السياسات المالية والاقتصادية المتبعة.

الإجابة عن السؤال الثالث: ما تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لدور العوامل الاقتصادية في التهرب الضريبي؟

جدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات العوامل الاقتصادية

تسلسل الفقرات	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
13-15	ارتفاع معدل الضريبة	3.78	0.54	2	مرتفع
16-18	قصور الإعفاءات الضريبية	3.89	0.52	1	مرتفع
19-21	ارتفاع الضغط الضريبي	3.58	0.61	5	مرتفع
22-25	هيكل الإدارة الضريبية	3.64	0.56	4	مرتفع
26-28	ثقل العبء الضريبي	3.71	0.55	3	مرتفع
13-28	العوامل الاقتصادية	3.72	0.53	-	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (12) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن العوامل الاقتصادية بلغ (3.75)، وانحراف معياري(0.53)، وهذا يعني أن دور العوامل الاقتصادية من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد في التهرب الضريبي كان ذا مستوى مرتفع.

وبتحليل أبعاد العوامل الاقتصادية، يتضح أن قصور الإعفاءات الضريبية احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.89)، وانحراف معياري(0.52)، يليه بعد ارتفاع معدل الضريبة بمتوسط حسابي بلغ (3.78)، وانحراف معياري(0.54)، وجاء في المرتبة الثالثة بعد ثقل العبء الضريبي بمتوسط حسابي بلغ (3.71)،

وانحراف معياري(0.55)، أما بعد هيكل الإدارة الضريبية فقد جـاء فـي المرتبـة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ (3.64)، وانحراف معيـاري(0.56)، وفـي المرتبـة الأخيرة جاء بعد ارتفاع الضغط الضريبي بمتوسط حسابي بلغ (3.58)، وانحـراف معياري(0.61)، وتفسر هذه النتيجة أنه بسب الظروف الاقتصادية والماليـة التـي يعيشها العراق والحصار الجائر الذي مر به كان قد ساعد في رفع مستويات التهرب الضريبي لدى المكلفين، حيث ارتفع معدل الضريبة وأصبحت الإعفاءات الضريبية قاصرة عن مواكبة ظروف المكلفين، كما ارتفع الـضغط الـضريبي وثقـل عـبْ الضريبة على المكلفين مما ساعد من رفع وتيرة مستوى التهرب الـضريبي لـدى المكلفين.

هذا، وقد تم تحليل فقرات كل بعد من أبعاد العوامل الاقتصادية في التهـرب الضريبي، وعلى النحو الآتي:

أولاً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير ارتفاع معدل الضريبة:

استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين على فقرات متغير "ارتفاع معدل الضريبة"، والجدول رقم(13) يبين ذلك.

جدول رقم (13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير ارتفاع معدل الضريبة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
14.	تعتبر المعدلات الضريبية في العراق مرتفعة مقارنة بالدول الأخرى.	3.88	0.81	مرتفع
13.	يعد ارتفاع سعر الضريبة ارتفاعاً كبيراً عاملاً مهماً في التهرب الضريبي.	3.84	0.92	مرتفع
15.	يزداد مستوى التهرب الضريبي في حالات التراجع الاقتصادي	3.63	0.97	مرتفع
13-15	ارتفاع معدل الضريبة	3.78	0.54	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (13) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير ارتفاع معدل الضريبة بوصفه بعداً من أبعاد العوامل الاقتصادية التي تسهم في التهرب الضريبي، جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.78) وانحراف معياري(0.54)، وقد احتلّت الفقرة (14) والتي تنص (تُعد المعدلات

الضريبية في العراق مرتفعة مقارنة بالدول الأخرى) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (3.88) وانحراف معياري (0.81)، في حين جاءت الفقرة (15) (يزداد مستوى التهرب الضريبي في حالات التراجع الاقتصادي) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.63) وانحراف معياري(0.97). وتفسر هذه النتيجة إلى أن ارتفاع المعدل الضريبي في العراق مقارنة بالدول الأخرى، مصاحباً للظروف الاقتصادية الصعبة عند المكلفين مما ساعد في التهرب الضريبي.

ثانياً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير قصور الإعفاءات الضريبية:

جدول رقم (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير قصور الإعفاءات الضريبية مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
.16	يزداد مستوى التهرب الضريبي عندما تنخفض الإعفاءات الضريبية.	4.05	0.77	مرتفع
.17	يزداد مستوى التهرب الضريبي عندما يشعر المكلف أن الضرائب لا تسهم ايجابياً في الإنفاق الحكومي.	3.91	0.92	مرتفع
.18	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين لديهم شـعور سـلبي نحـو الحكومة (الحكومة تأخذ منه ولا تعطيه خدمات)	3.70	0.95	مرتفع
16-18	قصور الإعفاءات الضريبية	3.89	0.52	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (14) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير قصور الإعفاءات الضريبية بوصفه بعداً من أبعاد العوامل الاقتصادية التي تسهم في التهرب الضريبي جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.89) وانحراف معياري(0.52)، وقد احتلّت الفقرة (16) والتي تنص (يزداد مستوى التهرب الضريبي عندما تنخفض الإعفاءات الضريبية) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (4.05) وانحراف معياري (0.77)، في حين جاءت الفقرة (18) (يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين لديهم شعور سلبي نحو الحكومة (الحكومة تأخذ منه ولا تعطيه خدمات) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.70) وانحراف معياري(0.95). وهذا يشير إلى أن قصور

الإعفاءات الضريبية وعدم قدرها على مجاراة الظروف المالية والاقتصادية للمكلفين، وشعور المكلفين أن النفقات الحكومية لا تعود عليهم بالنفع المباشر قد أسهم في رفع وتيرة التهرب الضريبي في العراق.

ثالثاً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير ارتفاع الضغط الضريبي:

جدول رقم (15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير ارتفاع الضغط الضريبي مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
.19	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين يشعرون بارتفـاع الـضغط الضريبي (مجموع الأعباء الضريبية التي يتحملونها).	3.70	0.83	مرتفع
.20	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين لديهم شعور برغبة الدولة في التوسع في الإنفاق الحكومي غير المبرر.	3.66	0.98	مرتفع
.21	يزداد مستوى التهرب الضريبي نتيجة لمحاولة الحكومة إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه	3.39	1.05	متوسط
19-21	ارتفاع الضغط الضريبي	3.58	0.61	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (15) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير ارتفاع الضغط الضريبي بوصفه بعداً من أبعاد العوامل الاقتصادية التي تسهم في التهرب الضريبي جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.58) وانحراف معياري(0.61)، وقد احتلّت الفقرة (19) التي تنص (يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين يشعرون بارتفاع الضغط الضريبي (مجموع الأعباء الضريبية التي يتحملونها) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (3.70) وانحراف معياري (0.83)، في حين جاءت الفقرة (21) (يزداد مستوى التهرب الضريبي نتيجة لمحاولة الحكومة إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.39) وانحراف معياري(1.05). ويفسر ذلك أنه نتيجة لارتفاع الضغط والأعباء الضريبية على المكلفين ورغبة الحكومة في التوسع في الإنفاق الحكومي غير المسوغ ومحاولة منها لإخفاء سعر الضريبية عن طريق

تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه قد أسهم في رفع وتيرة التهرب الضريبي في العراق.

رابعاً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير هيكل الإدارة الضريبية:

جدول رقم (16)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير هيكل الإدارة الضريبية مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
.25	تردي الأوضاع الأمنية يدفع لعدم مراجعة الهيئة العامة للضرائب مما يزيد من حالات التهرب الضريبي	3.81	0.91	مرتفع
.24	عدم تطبيق الرقم الضريبي الوطني الموحد الذي يسهل التحصيل يزيد من حالات التهرب الضريبي	3.72	0.95	مرتفع
.23	عدم إحداث جهاز للاستعلام الضريبي وتطوير قواعد البيانات يزيد من حالات التهرب الضريبي	3.63	0.98	مرتفع
.22	عدم كفاءة الكادر العامل في شؤون الضريبة يزيد من حالات التهرب الضريبي	3.42	1.04	متوسط
25-22	هيكل الإدارة الضريبية	3.64	0.55	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (16) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير هيكل الإدارة الضريبية بوصفه بعداً من أبعاد العوامل الاقتصادية التي تسهم في التهرب الضريبي جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.64) وانحراف معياري(0.55)، وقد احتلّت الفقرة (25) التي تنص (تردي الأوضاع الأمنية يدفع لعدم مراجعة الهيئة العامة للضرائب مما يزيد من حالات التهرب الضريبي) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.81) وانحراف معياري (0.91)، في حين جاءت الفقرة (22) (عدم كفاءة الكادر العامل في شؤون الضريبة يزيد من حالات التهرب الضريبي) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.42) وانحراف معياري(1.04). وتفسر هذه النتيجة إلى أن ارتفاع معدل تهرب مكلفي ضريبة الدخل بسبب ظروف البلاد بعد أحداث (2003) وعدم استقرار الوضع الأمني أدى إلى ضعف الالتزام لدى المكلفين، وعدم مقدرة المكلفين على مراجعة الهيئة العامة للضرائب لتسوية ذممهم وعدم تطبيق الرقم الوطني الذي يسهل من عملية التحصيل وعدم وجود جهاز إعلامي توعوي،

هذا فضلاً عن عدم كفاءة العاملين قد أسهم في رفع وتيرة التهرب الضريبي عند المكلفين في العراق .

خامساً: تصورات المبحوثين عن فقرات متغير ثقل العبء الضريبي:

جدول رقم (17)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير ثقل العبء الضريبي مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
.26	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الـذين يـشعرون بثقـل العـبء الضريبي.	3.78	0.94	مرتفع
.27	المعدلات الضريبية العالية في العراق تزيد من مستويات التهرب الضريبي .	3.69	0.96	مرتفع
.28	يزداد مستوى التهرب الضريبي نتيجة لفرض ضريبة لإعادة إعمار العراق على المكلفين.	3.67	0.99	مرتفع
26-28	ثقل العبء الضريبي	3.71	0.56	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (17) أن المتوسط العام لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير ثقل العبء الضريبي بوصفه بعداً من أبعاد العوامل الاقتصادية التي تسهم في التهرب الضريبي جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.71) وانحراف معياري(0.56)، وقد احتلّت الفقرة (26) التي تنص (يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين يشعرون بثقل العبء الضريبي) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (3.78) وانحراف معياري (0.94)، في حين جاءت الفقرة (28) (يزداد مستوى التهرب الضريبي نتيجة لفرض ضريبة لإعادة إعمار العراق على المكلفين) في المرتبة الأخيرة بين فقرات هذا البعد، بمتوسط حسابي بلغ (3.67) وانحراف معياري(0.99). وتفسر هذه النتيجة أنه ولشعور المكلفين بارتفاع المعدلات الضريبية، وفرض ضرائب جديدة كضريبة إعادة أعمار العراق على المكلفين زاد من حالات التهرب الضريبي.

الإجابة عن السؤال الرابع: ما تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لمستوى التهرب الضريبي ؟

استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين على فقرات التهرب الضريبي، والجدول رقم(18) يبين ذلك.

جدول رقم (18)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتصورات المبحوثين عن فقرات متغير التهرب الضريبي مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
47.	إجراءات التحاسب طويلة.	4.05	0.89	مرتفع
51.	تردي الأوضاع الأمنية في البلاد يساعد على زيـادة مـستوى التهـرب الضريبي .	3.91	0.97	مرتفع
49.	وقت تسديد الضريبة غير مناسب للمكلف.	3.85	0.91	مرتفع
41.	التهرب الضريبي في أعلى مستوياته .	3.81	1.02	مرتفع
48.	الإعلام الضريبي لا يعمق الوعي الوطني لدى المكلف.	3.69	1.05	مرتفع
50.	عدم دقة التقدير ناتج عن عدم امتلاك المخمن معلومات كافية عن نـشاط المكلف.	3.58	1.05	مرتفع
42.	يقدم معظم المكلفين كشوفات التقدير في الموعد المحدد .	3.46	1.02	متوسط
44.	يدفع معظم المكلفين الضريبة في الموعد المقرر.	3.40	0.95	متوسط
45.	يحاول بعض المكلفين الهروب خارج البلد تلافياً لدفع الضريبة .	3.38	1.05	متوسط
46.	يحاول بعض المكلفين إخفاء بعض دخولهم تهرباً من دفع الضريبة.	3.24	0.95	متوسط
43.	يقدم المكلفون بيانات صحيحة عن كامل نشاطاتهم للإدارة الضريبية.	3.15	1.06	متوسط
41-51	التهرب الضريبي	3.59	0.63	مرتفع

يظهر من الجدول رقم (18) أن المتوسط العام لتصورات العاملين في دوائر الهيئـة العامة للضرائب في محافظة بغداد لمستوى التهرب الضريبي جاءت بدرجة مرتفعة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.59) وانحراف معياري(0.63)، وقد احتلّت الفقـرة (47) والتي تنص على أن (إجراءات التحاسب طويلة) المرتبة الأولـى بمتوسط حسابـي بلغ (4.05) وانحراف معياري (0.89)، في حين جاءت الفقرة (43) التـي تـنص (يقدم المكلفون بيانات صحيحة عن كامل نشاطاتهم للإدارة الضريبية) في المرتبـة الأخيرة بين فقـرات هـذا البعـد، بمتوسـط حـسابي بلـغ (3.15) وانحـراف

معياري(1.06)، وتفسر هذه النتيجة ضعف الإمكانات الماديـة والفنيـة والبـشرية والتكنولوجية التي يفترض أن تتوافر لدى السلطات الضريبية، وتقادم الكثير منها فنياً وتكنولوجياً بسبب القدم وقلة المتاح منها. كما يمكن تفسير هذه النتيجة على استحالة قياس التهرب الضريبي في العراق وبشكل دقيق وذلك بسبب عدم تـوافر البيانـات التي تكشف عن حجم هذه الجريمة في الاقتصاد العراقي وهذا راجع إلـى ضـعف عمل الإدارة الضريبية وعجزها عن تقدير هكذا نوع من المشاكل، وعـدم وجـود سجلات حقيقة تعكس الواقع الفعلي لهذه الظاهرة.

4. 2 اختبار فرضيات الدراسة:

قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضية الدراسة الرئيسة الأولى، تم إجـراء بعض الاختبارات وذلك من أجل ضمان ملاءمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار وذلك على النحو التالي : فيما يتعلق بافتراض ضرورة عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة " Multi-Collinearity" قام الباحث بإجراء معامـل تـضخم التباين "Variance Inflation Factor- VIF "، واختبار التباين المـسموح بـه " Tolerance " لكل متغير من المتغيرات المستقلة، ومن المعـروف أنـه إذا كـان معامل تضخم التباين(VIF) للمتغير يتجاوز(10) وكانت قيمة التباين المسموح بـه أقل من(0.05) فإنه يمكن القول أن هذا المتغير له ارتباط عالٍ مع متغيرات مستقلة أخرى وبالتالي سيؤدي إلى حدوث مشكلة في تحليل الانحدار. وقد تم الاعتماد على هذه القاعدة لاختبار الارتباط الخطي المتعدد "Multicollinearity" بين المتغيرات المستقلة. وكما يشير الجدول (19) والذي يحتوي على المتغيرات المـستقلة وقيمـة معامل تضخم التباين(VIF) والتباين المسموح " Tolerance" لكل متغير. نلاحظ أن قيمة(VIF) لجميع أبعاد العوامل التشريعية كانت أقل من(10) وتتـراوح(1.578-1.611) كما نلاحظ أن قيمة التباين المسموح " Tolerance" لجميع المتغيرات كانـت أكبر من (0.05) وتتراوح بين (0.610 – 0.634) ولذلك يمكن القول أنه لا توجد مشكلة حقيقية تتعلق بوجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة .

وإن قيمة(VIF) لجميـع لأبعـاد العوامـل الإداريـة كانـت أقـل مـن(10)

وتتراوح(1.391-1.607) كما نلحظ أن قيمة التباين المسموح " Tolerance" لجميع المتغيرات كانت أكبر من (0.05) وتتراوح بين (0.622 – 0.712) ولذلك يمكـن القول أنه لا توجد مشكلة حقيقية تتعلق بوجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة .

وإن قيمة(VIF) لجميع لأبعـاد العوامـل الاقتـصادية كانـت أقـل مـن(10) وتتراوح(1.248-2.022) كما نلحظ أن قيمة التباين المسموح " Tolerance" لجميع المتغيرات كانت أكبر من (0.05) وتتراوح بين (0.495 – 0.801) ولذلك يمكـن القول أنه لا توجد مشكلة حقيقية تتعلق بوجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة .

جدول (19)

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به ومعامل الالتواء

المتغيرات	المتغيرات	التباين المسموح به Tolerance	معامل تقييم التباين (VIF)	معامل الالتواء Skewness
العوامل التشريعية	أحكام صياغة القانون	0.634	1.578	0.249
	دقة التشريعات	0.610	1.639	0.370
	تلافي الثغرات القانونية	0.621	1.611	0.210
العوامل الإدارية	عدم المساواة في التطبيق	0.712	1.404	0.337
	تعقد الإجراءات الإدارية	0.622	1.607	0.287
	طرق تحصيل الضريبة	0.719	1.391	0.268
العوامل الاقتصادية	ارتفاع معدل الضريبة	0.652	1.534	0.266
	قصور الإعفاءات الضريبية	0.627	1.596	0.483
	ارتفاع الضغط الضريبي	0.495	2.022	0.258
	هيكل الإدارة الضريبية	0.533	1.877	0.196
	ثقل العبء الضريبي	0.801	1.248	0.249

ومن أجل التحقق من افتـراض التوزيـع الطبيعـي Normal Distribution للبيانات فقد تم الاستناد إلى احتساب قيمة معامل الالتواء(Skewness) للمتغيـرات، وكما يشير الجدول (19) فإن قيمة معامل الالتواء لجميع متغيرات الدراسة كانت أقل من (1) ولذلك يمكن القول بأنه لا توجد مشكلة حقيقية تتعلـق بـالتوزيع الطبيعـي لبيانات الدراسة .

جدول (20)

نتائج تحليل التباين للانحدار(Analysis Of Variance) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة.

المتغير المستقل	المصدر	درجات الحرية	معامل التحديد R^2	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة F
العوامل التشريعية	الانحدار	(3، 492)	0.639	108.027	36.009	*290.588	0.000
	الخطأ			60.968	0.124		
العوامل الإدارية	الانحدار	(3، 492)	0.496	81.359	27.120	*161.434	0.000
	الخطأ			82.652	0168		
العوامل الاقتصادية	الانحدار	(5، 490)	0.673	107.098	21.420	*202.051	0.000
	الخطأ			51.945	0.106		

* ذات دلالة إحصائية على مستوى($\alpha \leq 0.05$)

يوضح الجدول (20) صلاحية نموذج اختبار فرضيات الدراسة، ونظراً لارتفاع قيمة(F) المحسوبة عن قيمتها الجدولية على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)، حيث فسرت العوامل التشريعية تفسر(63.9%) من التباين في (التهرب الضريبي)، وأن أبعاد العوامل الإدارية تُفسر (49.6%) من التباين في (التهرب الضريبي)، وأخيراً فسرت العوامل الاقتصادية (67.3%) من التباين في (التهرب الضريبي). وبناء على ذلك نستطيع اختبار فرضيات الدراسة.

جدول (21)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار اثر العوامل مجتمعة في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد

العوامل مجتمعة	معامل التحديد R^2	**B**	**الخطأ المعياري**	**Beta**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى دلالة t**
العوامل التشريعية	0.692	0.673	0.032	0.712	*18.321	0.000
العوامل الإدارية		0.521	0.030	0.413	*7.238	0.000
العوامل الاقتصادية		0.692	0.027	0.743	*24.772	0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (21)، أن العوامل مجتمعة فسرت (69.2%) من التباين في (التهرب الضريبي)، ومن متابعة قيم اختبار(t) أن العوامل التشريعية لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر

الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، حيث بلغت قيمة (Beta) (0.712) وبدلالة قيم (t) المحسوبة والبالغة(18.321)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وأن العوامل الإدارية لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، حيث بلغت قيمة (Beta) (0.413) وبدلالة قيم (t) المحسوبة والبالغة(7.238)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وأن العوامل الاقتصادية لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، حيث بلغت قيمة (Beta) (0.743) وبدلالة قيم (t) المحسوبة والبالغة (24.772)، وهي قيمة معنوية عند مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)، مما يؤكد أثر العوامل مجتمعة(العوامل التشريعية، العوامل الإدارية، العوامل الاقتصادية) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

الفرضية الأولى وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل التشريعية بأبعادها(أحكام صياغة القانون، دقة التشريعات، تلافي الثغرات القانونية) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

جدول (22)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار اثر العوامل التشريعية في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد

العوامل التشريعية	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t
أحكام صياغة القانون	0.280	0.026	0.362	*10.645	0.000
دقة التشريعات	0.230	0.027	0.293	*8.445	0.000
تلافي الثغرات القانونية	0.209	0.024	0.305	*8.876	0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (22)، ومن متابعة قيم اختبار(t) أن المتغيرات الفرعية التالية والمتعلقة (أحكام صياغة القانون، دقة التشريعات، تلافي الثغرات القانونية) لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر

العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، حيث بلغت قيم(t) المحسوبة(10.645، 8.445، 8.876) على التوالي، وهي قيم معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ومما سبق يقتضي ما يلي: رفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل التشريعية (أحكام صياغة القانون، دقة التشريعات، تلافي الثغرات القانونية) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

وعند إجراء تحليل الانحدار المتعدد التدريجي Stepwise Multiple Regression لتحديد أهمية كل متغير مستقل على حدة في المساهمة في النموذج الرياضي، الذي يمثل أثر العوامل التشريعية (أحكام صياغة القانون، دقة التشريعات، تلافي الثغرات القانونية) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، كما يتضح من الجدول (23) والذي يبين ترتيب دخول المتغيرات المستقلة في معادلة الانحدار، فإن متغير أحكام صياغة القانون قد احتل المرتبة الأولى وفسر ما مقداره(46.3%) من التباين في المتغير التابع، ودخل متغير تلافي الثغرات القانونية حيث فسر مع متغير أحكام صياغة القانون(57.8%) من التباين في المتغير التابع، دخل أخيراً متغير دقة التشريعات حيث فسر مع المتغيرات السابقة ما مقداره(63.8%) من التباين في التهرب الضريبي بوصفه متغيراً تابعاً.

جدول (23)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي "Stepwise Multiple Regression" للتنبؤ بالتهرب الضريبي من خلال العوامل التشريعية كمتغيرات مستقلة

ترتيب دخول العناصر المستقلة في معادلة التنبؤ	قيمة R^2 معامل التحديد	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t*
أحكام صياغة القانون	0.463	*14.029	0.000
تلافي الثغرات القانونية	0.578	*13.577	0.000
دقة التشريعات	0.638	*10.421	0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى($\alpha \leq 0.05$)

الفرضية الثانية وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل الإدارية (عدم المساواة في التطبيق، تعقد الإجراءات الإدارية، طرق تحصيل الضريبة) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

جدول (24)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار اثر العوامل الإدارية في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد

العوامل الإدارية	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t
عدم المساواة في التطبيق	0.152	0.028	0.203	*5.356	0.000
تعقد الإجراءات الإدارية	0.209	0.030	0.285	*7.018	0.000
طرق تحصيل الضريبة	0.274	0.027	0.380	*10.059	0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (24)، ومن متابعة قيم اختبار(t) أن المتغيرات الفرعية التالية والمتعلقة بـ(عدم المساواة في التطبيق، تعقد الإجراءات الإدارية، طرق تحصيل الضريبة) لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، حيث بلغت قيم(t) المحسوبة (5.356، 7.018، 10.059) على التوالي، وهي قيم معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ومما سبق يقتضي ما يلي: رفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل الإدارية (عدم المساواة في التطبيق، تعقد الإجراءات الإدارية، طرق تحصيل الضريبة) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

وعند إجراء تحليل الانحدار المتعدد التدريجي Stepwise Multiple Regression لتحديد أهمية كل متغير مستقل على حدة في المساهمة في النموذج الرياضي، الذي يمثل أثر العوامل الإدارية(عدم المساواة في التطبيق، تعقد الإجراءات الإدارية، طرق تحصيل الضريبة) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، كما يتضح من الجدول

(25) والذي يبين ترتيب دخول المتغيرات المستقلة في معادلة الانحدار، فإن متغير طرق تحصيل الضريبة قد احتل المرتبة الأولى وفسر ما مقداره (36.4%) من التباين في المتغير التابع، ودخل متغير تعقد الإجراءات الإدارية حيث فسر مع متغير طرق تحصيل الضريبة(46.7%) من التباين في المتغير التابع، دخل أخيراً متغير عدم المساواة في التطبيق حيث فسر مع المتغيرات السابقة ما مقداره(49.3%) من التباين في التهرب الضريبي بوصفه متغيراً تابعاً.

جدول (25)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي "Stepwise Multiple Regression"

للتنبؤ بالتهرب الضريبي من خلال العوامل الإدارية كمتغيرات مستقلة

ترتيب دخول العناصر المستقلة في معادلة التنبؤ	قيمة R^2 معامل التحديد	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t*
طرق تحصيل الضريبة	0.364	*11.192	0.000
تعقد الإجراءات الإدارية	0.467	*10.059	0.000
عدم المساواة في التطبيق	0.493	*6.236	0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى($\alpha \leq 0.05$)

الفرضية الثالثة وتنص على أنه: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل الاقتصادية (ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية، ارتفاع الضغط الضريبي، هيكل الإدارة الضريبية، ثقل العبء الضريبي) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

جدول (26)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار اثر العوامل الاقتصادية في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد

العوامل الإدارية	**B**	**الخطأ المعياري**	**Beta**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى دلالة t**
ارتفاع معدل الضريبة	0.109	0.020	0.178	*5.579	0.000
قصور الإعفاءات الضريبية	0.157	0.021	0.250	*7.677	0.000
ارتفاع الضغط الضريبي	0.167	0.028	0.222	*6.058	0.000
هيكل الإدارة الضريبية	0.133	0.024	0.195	*5.505	0.000
ثقل العبء الضريبي	0.184	0.019	0.274	*9.497	0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (26)، ومن متابعة قيم اختبار(t) أن المتغيرات الفرعية التالية (ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية، ارتفاع الضغط الضريبي، هيكل الإدارة الضريبية، ثقل العبء الضريبي) لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، حيث بلغت قيم (t) المحسوبة(5.579، 7.677، 6.058، 5.505، 9.497) على التوالي، وهي قيم معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.01$) ومما سبق يقتضي ما يلي: رفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل الاقتصادية (ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية، ارتفاع الضغط الضريبي، هيكل الإدارة الضريبية، ثقل العبء الضريبي) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

وعند إجراء تحليل الانحدار المتعدد التدريجي Stepwise Multiple Regression لتحديد أهمية كل متغير مستقل على حدة في المساهمة في النموذج الرياضي، الذي يمثل أثراً للعوامل الاقتصادية (ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية، ارتفاع الضغط الضريبي، هيكل الإدارة الضريبية، ثقل العبء الضريبي) في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، كما يتضح من الجدول (27) والذي يبين ترتيب دخول المتغيرات المستقلة في معادلة الانحدار، فإن متغير ثقل العبء الضريبي قد احتل المرتبة الأولى وفسر ما مقداره(45%) من التباين في المتغير التابع، ودخل متغير قصور الإعفاءات الضريبية حيث فسر مع متغير ثقل العبء الضريبي(55.5%) من التباين في المتغير التابع، ودخل ثالثاً متغير ارتفاع الضغط الضريبي حيث فسر مع المتغيرات السابقة(62.4%) من التباين في المتغير التابع، ودخل رابعاً متغير ارتفاع معدل الضريبة حيث فسر مع المتغيرات السابقة(65.3%) من التباين في المتغير التابع، دخل أخيراً متغير هيكل الإدارة الضريبية حيث فسر مع المتغيرات السابقة ما مقداره(67.1%) من التباين في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

جدول (27)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي " Stepwise Multiple Regression" للتنبؤ بالتهرب الضريبي من خلال العوامل الاقتصادية كمتغيرات مستقلة

ترتيب دخول العناصر المستقلة في معادلة التنبؤ	قيمة R^2 معامل التحديد	قيمة t المحسوبة	مستوى دلالة t*
ثقل العبء الضريبي	0.450	*10.742	0.000
قصور الإعفاءات الضريبية	0.555	*11.317	0.000
ارتفاع الضغط الضريبي	0.624	*9.435	0.000
ارتفاع معدل الضريبة	0.653	*7.157	0.000
هيكل الإدارة الضريبية	0.671	*6.016	0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى($\alpha \leq 0.05$)

الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة).

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) لمعرفة الفروق في تصورات أفراد العينة نحو العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل التعليمي، الخبرة) وتطبيق اختبار شيفه (Scheffe Test) لاستخراج المقارنات البعدية في حالة وجود الفروق، وتم أيضاً استخدام اختبار ت (T.test) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي) تبعاً للنوع الاجتماعي والحالة الاجتماعية :

الجدول (28)

تحليل التباين الأحادي لتصورات المبحوثين العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل التعليمي، العمر، الخبرة)

المتغير الشخصي	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة(ف)	مستوى الدلالة
المؤهل التعليمي	بين المجموعات داخل المجموعات	(3، 492)	7.423 203.960	2.474 0.415	*5.96	0.001
العمر	بين المجموعات داخل المجموعات	(3، 492)	2.592 208.790	0.864 0.424	**2.036	0.108
الخبرة	بين المجموعات داخل المجموعات	(4، 491)	4.173 207.209	1.043 0.422	*2.047	0.044

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

** غير دالة إحصائياً على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

أولاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (28) للفروقات في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي، أنه توجد فروق ذات دلالـه إحـصائية فـي تـصورات المبحوثين للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعـاً لمتغيـر المؤهـل التعليمي حيث وجدت أن($F=5.96$) عند مستوى الدلالة($\alpha = 0.001$) وهذه النتيجـة معنوية عند مستوى دلالة($\alpha = 0.05$)، مما يقتضي رفض الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ويعزز ذلك نتائج اختبار (شيفه) للمقارنات البعدية حيث يبين الجـدول(29) أن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحـوثين ذوي المؤهـل التعليمـي (الدراسات العليا) ومتوسط الفئة الأولى(ثانوية عامة فما دون) حيث بلغ متوسط الفئة الرابعة(دراسات عليا) (3.29)، أما متوسط الفئة الأولى (ثانوية عامة فما دون) فقد بلغ (3.73) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامة فمـا دون. وأن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي (دبلوم متوسط) ومتوسط الفئة الرابعة(دراسات عليا) حيث بلغ متوسط الفئة الثانيـة(دبلـوم متوسط) (3.70)، أما متوسط الفئة الرابعة (دراسات عليا) فقد بلغ (3.29) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي دبلوم متوسط.

الجدول رقم (29)

نتائج تحليل اختبار شيفه للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية

للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي حسب متغير المؤهل التعليمي

فئات المؤهل التعليمي	المتوسط الحسابي	ثانوية عامة فما دون	دبلوم متوسط	بكالوريوس	دراسات عليا
ثانوية عامة فما دون	3.73	-	-	-	-
دبلوم متوسط	3.70	-	-	-	-
بكالوريوس	3.62	-	-	-	-
دراسات عليا	3.29	*0.44	*0.41	-	-

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \le 0.05$)

ثانياً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير العمر:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (28) للفروقات في العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير العمر، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير العمر في العوامل التشريعية المـؤثرة فـي التهـرب الـضريبي حيـث وجـدت أن (F=2.036) ومستوى الدلالة (α =0.108) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالـة (α =0.05)، مما يقتضي قبول الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ثالثاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير الخبرة:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (28) أن هنالك فروق ذات دلاله إحصائية لمتغير الخبرة في العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي حيث وجدت أن (F=2.047) ومستوى الدلالة (α =0.044) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة (α =0.05)، مما يقتضي رفض الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ويعزز ذلك نتائج اختبار شفيه للمقارنات البعدية حيث يبين الجدول(30) أن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (21 سنة فأكثر) ومتوسط الفئة الأولى(5سنوات فأقل) حيث بلغ متوسط الفئة الرابعة (21سنة فأكثر) (3.22)، أما متوسط الفئة الأولى(5سنوات فأقل) فقد بلغ(3.74) ولصالح المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (5سنوات فأقل). وأن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (21 سنة فأكثر) ومتوسط الفئة الثانية(6-10 سنوات) حيث بلغ متوسط الفئة الرابعة (21سنة فأكثر) (3.22)، أما متوسط الفئة الثانية(6-10 سنوات) فقد بلغ(3.56) ولصالح المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (6-10 سنوات). وأن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (21 سنة فأكثر) ومتوسط الفئة الثالثة(11-15 سنة) حيث بلغ متوسط الفئة الرابعة (21سنة فأكثر) (3.22)، أما متوسط الفئة الثالثة(11-15 سنة) فقد بلغ(3.65) ولصالح المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (11-15 سنة).

وأن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (21 سنة فأكثر) ومتوسط الفئة الرابعة(16-20 سنة) حيث بلغ متوسط الفئة الرابعة (21سنة فأكثر) (3.22)، أما متوسط الفئة الرابعة(16-20 سنة) فقد بلغ(3.60) ولصالح المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (16-20 سنة).

الجدول رقم (30)

نتائج تحليل اختبار شيفه للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي حسب متغير الخبرة

فئات الخبرة	المتوسط الحسابي	5سنوات فأقل	6-10 سنوات	11-15 سنة	16-20 سنة	21 سنة فأكثر
5سنوات فأقل	3.74	-	-	-	-	-
6-10 سنوات	3.56	-	-	-	-	-
11-15 سنة	3.65	-	-	-	-	-
16-20 سنة	3.60	-	-	-	-	-
21 سنة فأكثر	3.22	*0.52	*0.43	*0.34	*0.38	-

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

رابعاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير النوع الاجتماعي والحالة الاجتماعية:

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (31) إلى أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير (النوع الاجتماعي) وذلك بسبب إنخفاض قيمة(t) المحسوبة عن قيمتها الجدولية، حيث بلغت قيمة ($t=0.756$) عند مستوى الدلالة($\alpha=0.450$) وهذه النتيجة غير معنوية عند مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)، مما يقتضي قبول الفرضية، والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً النوع الاجتماعي.

وتشير النتائج في الجدول(31) إلى أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو العوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير(الحالة الاجتماعية) وذلك بسبب إنخفاض قيمة(t) المحسوبة عن قيمتها الجدولية، حيث بلغت قيمة ($t=0.586$) عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.559$) وهذه

النتيجة غير معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يقتضي قبول الفرضية، والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً الحالة الاجتماعية.

الجدول (31)

نتائج تحليل اختبار(t) لتصورات المبحوثين للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير(النوع الاجتماعي، والحالة الاجتماعية).

المتغير	فئات المتغير	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة(t)	مستوى الدلالة
النوع الاجتماعي	ذكر أنثى	195 301	3.64 3.60	0.61 0.68	*0.756	0.450
الحالة الاجتماعية	أعزب متزوج	79 417	3.66 3.61	0.66 0.65	*0.586	0.559

* غير دالة إحصائياً على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة).

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) لمعرفة الفروق في تصورات أفراد العينة نحو العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل التعليمي، الخبرة) وتطبيق اختبار شيفه (Scheffe Test) لاستخراج المقارنات البعدية في حالة وجود الفروق، وتم أيضاً استخدام اختبار ت (T.test) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي) تبعاً للنوع الاجتماعي والحالة الاجتماعية :

الجدول (32)

تحليل التباين الأحادي لتصورات المبحوثين العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل التعليمي، العمر، الخبرة)

المتغير الشخصي	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة(ف)	مستوى الدلالة
المؤهل التعليمي	بين المجموعات داخل المجموعات	(3، 492)	9.321 187.387	3.107 0.381	*8.158	0.000
العمر	بين المجموعات داخل المجموعات	(3، 492)	1.453 195.256	0.484 0.397	**1.22	0.302
الخبرة	بين المجموعات داخل المجموعات	(4، 491)	1.434 195.274	0.359 0.398	**0.902	0.463

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة($\alpha \le 0.05$)

** غير دالة إحصائياً على مستوى دلالة($\alpha \le 0.05$)

أولاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (32) للفروقات في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي، أنه توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات المبحوثين للعوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي حيث وجدت أن($F=8.158$) عند مستوى الدلالة(α =0.000) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة(α =0.05)، مما يقتضي رفض الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ويعزز ذلك نتائج اختبار (شيفه) للمقارنات البعدية حيث يبين الجدول(33) أن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي (الدراسات العليا) ومتوسط الفئة الأولى(ثانوية عامة فما دون) حيث بلغ متوسط الفئة الرابعة(دراسات عليا) (3.45)، أما متوسط الفئة الأولى (ثانوية عامة فما دون) فقد بلغ (3.99) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامة فما دون. وأن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي (دبلوم متوسط) ومتوسط الفئة الرابعة(دراسات عليا) حيث بلغ متوسط الفئة الثانية(دبلوم متوسط) (3.78)، أما متوسط الفئة الرابعة (دراسات عليا) فقد بلغ (3.45) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي دبلوم متوسط. وأن هنالك مصادر فروق بين

متوسطات إجابات المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي (بكالوريوس) ومتوسـط الفئـة الرابعة(دراسات عليا) حيث بلغ متوسط الفئة الثالثـة(بكـالوريوس) (3.72)، أمـا متوسط الفئة الرابعة (دراسات عليا) فقد بلـغ (3.45) ولـصالح المبحـوثين ذوي المؤهل التعليمي بكالوريوس.

الجدول رقم (33)

نتائج تحليل اختبار شيفه للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية

للعوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي حسب متغير المؤهل التعليمي

فئات المؤهل التعليمي	المتوسط الحسابي	ثانوية عامة فما دون	دبلوم متوسط	بكالوريوس	دراسات عليا
ثانوية عامة فما دون	3.99	-	-	-	-
دبلوم متوسط	3.78	-	-	-	-
بكالوريوس	3.72	-	-	-	-
دراسات عليا	3.45	*0.54	*0.33	*0.27	-

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

ثانياً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل الإدارية المؤثرة في التهـرب الضريبي تبعاً لمتغير العمر:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (32) للفروقات في العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير العمر، أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير العمر في العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي حيث وجدت أن ($F=1.22$) ومستوى الدلالة (α =0.302) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالـة (α =0.05)، مما يقتضي قبول الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ثالثاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل الإدارية المؤثرة في التهـرب الضريبي تبعاً لمتغير الخبرة:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (32) للفروقات في العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير الخبرة، أنه لا توجد فـروق ذات دلالـة إحـصائية لمتغير الخبرة في العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي حيـث وجـدت أن ($F=0.902$) ومستوى الدلالة (α =0.463) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالـة (α =0.05)، مما يقتضي قبول الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

رابعاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل الإدارية المؤثرة في التهـرب الضريبي تبعاً لمتغير النوع الاجتماعي والحالة الاجتماعية:

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (34) إلى أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير (النوع الاجتماعي) وذلك بسبب إنخفاض قيمة(t) المحسوبة عن قيمتها الجدولية، حيث بلغت قيمة ($t=1.14$) عند مستوى الدلالة($\alpha=0.250$) وهذه النتيجة غير معنوية عند مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)، مما يقتضي قبول الفرضية، والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً النوع الاجتماعي.

وتشير النتائج في الجدول(34) إلى أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير(الحالة الاجتماعية) وذلك بسبب إنخفاض قيمة(t) المحسوبة عن قيمتها الجدولية، حيث بلغت قيمة ($t=1.02$) عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.310$) وهذه النتيجة غير معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يقتضي قبول الفرضية، والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً الحالة الاجتماعية.

الجدول (34)

نتائج تحليل اختبار(t) لتصورات المبحوثين للعوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير(النوع الاجتماعي، والحالة الاجتماعية).

المتغير	فئات المتغير	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة(t)	مستوى الدلالة
النوع الاجتماعي	ذكر	195	3.79	0.64	*1.14	0.250
	أنثى	301	3.72	0.62		
الحالة الاجتماعية	أعزب	79	3.69	0.63	*1.02	0.310
	متزوج	417	3.76	0.62		

* غير دالة إحصائياً على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

الفرضية السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة).

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) لمعرفة الفروق في تصورات أفراد العينة نحو العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل التعليمي، الخبرة) وتطبيق اختبار شيفه (Scheffe Test) لاستخراج المقارنات البعدية في حالة وجود الفروق، وتم أيضاً استخدام اختبار ت (T.test) لتصورات المبحوثين نحو (العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي) تبعاً للنوع الاجتماعي والحالة الاجتماعية :

الجدول (35)

تحليل التباين الأحادي لتصورات المبحوثين العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل التعليمي، العمر، الخبرة)

المتغير الشخصي	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة(ف)	مستوى الدلالة
المؤهل التعليمي	بين المجموعات داخل المجموعات	(3، 492)	5.854 188.351	1.951 0.383	*5.098	0.002
العمر	بين المجموعات داخل المجموعات	(3، 492)	2.817 191.388	0.939 0.389	**2.41	0.066
الخبرة	بين المجموعات داخل المجموعات	(4، 491)	0.807 193.398	0.202 0.394	**0.512	0.727

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

** غير دالة إحصائياً على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

أولاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (35) للفروقات في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي، أنه توجد فروق ذات دلالـه إحـصائية فـي تـصورات المبحوثين للعوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهـل التعليمي حيث وجدت أن($F=5.098$) عند مستوى الدلالة($\alpha = 0.002$) وهذه النتيجة

معنوية عند مستوى دلالة(α =0.05)، مما يقتضي رفض الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ويعزز ذلك نتائج اختبار (شيفه) للمقارنات البعدية حيث يبين الجـدول(36) أن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحـوثين ذوي المؤهـل التعليمـي (الدراسات العليا) ومتوسط الفئة الأولى(ثانوية عامة فما دون) حيث بلغ متوسط الفئة الرابعة(دراسات عليا) (3.49)، أما متوسط الفئة الأولى (ثانوية عامة فما دون) فقد بلغ (3.90) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامة فما دون.

الجدول رقم (36)

نتائج تحليل اختبار شيفه للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية للعوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي حسب متغير المؤهل التعليمي

فئات المؤهل التعليمي	المتوسط الحسابي	ثانوية عامة فما دون	دبلوم متوسط	بكالوريوس	دراسات عليا
ثانوية عامة فما دون	3.90	-	-	-	-
دبلوم متوسط	3.78	-	-	-	-
بكالوريوس	3.70	-	-	-	-
دراسات عليا	3.49	*0.41	-	-	-

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

ثانياً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير العمر:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (35) للفروقات فـي العوامـل الاقتـصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير العمر، أنـه لا توجـد فـروق ذات دلالـة إحصائية لمتغير العمر في العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الـضريبي حيـث وجدت أن ($F=2.41$) ومستوى الدلالة (α =0.066) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة (α =0.05)، مما يقتضي قبول الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ثالثاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل الاقتـصادية المـؤثرة فـي التهرب الضريبي تبعاً لمتغير الخبرة:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (35) للفروقات فـي العوامـل الاقتـصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير الخبرة، أنـه لا توجـد فـروق ذات دلالـة

إحصائية لمتغير الخبرة في العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي حيث وجدت أن (F=0.512) ومستوى الدلالة (α =0.727) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة (α =0.05)، مما يقتضي قبول الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

رابعاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للعوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير النوع الاجتماعي والحالة الاجتماعية:

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (37) إلى أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير (النوع الاجتماعي) وذلك بسبب إنخفاض قيمة(t) المحسوبة عن قيمتها الجدولية، حيث بلغت قيمة (t=0.690) عند مستوى الدلالة(α=0.490) وهذه النتيجة غير معنوية عند مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)، مما يقتضي قبول الفرضية، والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً النوع الاجتماعي.

وتشير النتائج في الجدول(37) إلى أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير(الحالة الاجتماعية) وذلك بسبب إنخفاض قيمة(t) المحسوبة عن قيمتها الجدولية، حيث بلغت قيمة (t=0.101) عند مستوى الدلالة (α=0.920) وهذه النتيجة غير معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يقتضي قبول الفرضية، والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً الحالة الاجتماعية.

الجدول (37)

نتائج تحليل اختبار(t) لتصورات المبحوثين للعوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير(النوع الاجتماعي، والحالة الاجتماعية).

المتغير	فئات المتغير	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة(t)	مستوى الدلالة
النوع الاجتماعي	ذكر أنثى	195 301	3.75 3.71	0.57 0.67	*0.690	0.490
الحالة الاجتماعية	أعزب متزوج	79 417	3.73 3.72	0.58 0.63	*0.101	0.920

* غير دالة إحصائياً على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

الفرضية السابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتصورات المبحوثين نحو(التهرب الضريبي) تعزى للمتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، المؤهل العلمي، العمر، الحالة الاجتماعية، الخبرة).

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الأحادي(One Way Anova) لمعرفة الفروق في تصورات أفراد العينة للتهرب الضريبي تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (العمر، المؤهل التعليمي، الخبرة) وتطبيق اختبار شيفه (Scheffe Test) لاستخراج المقارنات البعدية في حالة وجود الفروق، وتم أيضاً استخدام اختبار ت (T.test) لتصورات المبحوثين نحو (التهرب الضريبي) تبعاً للنوع الاجتماعي والحالة الاجتماعية :

الجدول (38)

تحليل التباين الأحادي لتصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل التعليمي، العمر، الخبرة)

المتغير الشخصي	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة(ف)	مستوى الدلالة
المؤهل التعليمي	بين المجموعات داخل المجموعات	(3، 492)	21.746 129.262	7.249 0.263	*27.59	0.000
العمر	بين المجموعات داخل المجموعات	(3، 492)	3.967 147.041	1.322 0.299	*4.424	0.004
الخبرة	بين المجموعات داخل المجموعات	(4، 491)	7.601 143.407	1.900 0.292	*6.605	0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

أولاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (38) للفروقات في التهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي، أنه توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي حيث وجدت أن(F=27.59) عند مستوى الدلالة(α =0.000) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة(α =0.05)، مما يقتضي رفض الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ويعزز ذلك نتائج اختبار (شيفه) للمقارنات البعدية حيث يبين الجدول(39) أن هنالك

مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي المؤهل التعليمـي (الدراسـات العليا) ومتوسط الفئة الأولى(ثانويـة عامـة فمـا دون) حيـث بلـغ متوسـط الفئـة الرابعة(دراسات عليا) (3.08)، أما متوسط الفئة الأولى (ثانوية عامة فما دون) فقد بلغ (3.91) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامة فمـا دون. وأن هنالـك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي (بكـالوريوس) ومتوسـط الفئـة الأولـى(ثانويـة عامـة فمـا دون) حيـث بلـغ متوسـط الفئـة الثالثة(بكالوريوس)(3.59)، أما متوسط الفئة الأولى (ثانوية عامة فما دون) فقـد بلـغ (3.91) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامة فمـا دون. وأن هنالـك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي (دبلوم متوسط) ومتوسط الفئة الأولى(ثانوية عامة فما دون) حيث بلغ متوسـط الفئـة الثانيـة(دبلـوم متوسط) (3.62)، أما متوسط الفئة الأولى (ثانوية عامة فما دون) فقـد بلـغ (3.91) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامة فما دون. وأن هنالـك مـصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي (دبلوم متوسط) ومتوسط الفئة الرابعة(دراسات عليا) حيث بلغ متوسط الفئة الثانية(دبلوم متوسط) (3.62)، أمـا متوسط الفئة الرابعة (دراسات عليا) فقد بلغ (3.08) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهـل التعليمي دبلوم متوسط. وأن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابـات المبحـوثين ذوي المؤهل التعليمي (بكالوريوس) ومتوسط الفئة الرابعة (دراسات عليا) حيـث بلـغ متوسط الفئة الثالثة (بكالوريوس) (3.59)، أما متوسط الفئة الرابعة (دراسات عليا) فقد بلغ (3.08) ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي بكالوريوس.

الجدول رقم (39)

نتائج تحليل اختبار شيفه للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية للتهرب الضريبي حسب متغير المؤهل التعليمي

فئات المؤهل التعليمي	المتوسط الحسابي	ثانوية عامة فما دون	دبلوم متوسط	بكالوريوس	دراسات عليا
ثانوية عامة فما دون	3.91	-	-	-	-
دبلوم متوسط	3.62	*0.29	-	-	-
بكالوريوس	3.59	*0.32	-	-	-
دراسات عليا	3.08	*0.83	*0.54	*0.51	-

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

ثانياً: الفروقات في تصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تبعاً لمتغير العمر:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (38) للفروقات في التهرب الضريبي تبعـاً لمتغير العمر، أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير العمر في التهرب الضريبي حيث وجدت أن (F=4.424) ومستوى الدلالة (α =0.004) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة (α =0.05)، مما يقتضي رفض الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ويعزز ذلك نتائج اختبار شفيه للمقارنات البعدية حيث يبين الجدول (40) أن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي الأعمار (30 سنة فأقل) ومتوسط الفئة الثالثة(51 سنة فأكثر) حيث بلغ متوسط الفئة الأولى (30 سنة فأقل) (3.75)، أما متوسط الفئة الثالثة (51 سنة فأكثر) فقد بلغ (3.47) ولصالح المبحوثين ذوي الأعمار(30 سنة فأقل).

الجدول رقم (40)

نتائج تحليل اختبار شيفه للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية

للتهرب الضريبي تبعاً لمتغير العمر

فئات العمر	المتوسط الحسابي	30 سنة فأقل	31-40 سنة	46-55 سنة	51 سنة فأكثر
30 سنة فأقل	3.75	-	-	-	-
31-40 سنة	3.59	-	-	-	-
41-50 سنة	3.57	-	-	-	-
51 سنة فأكثر	3.47	*0.28	-	-	-

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

ثالثاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تبعاً لمتغير الخبرة:

أشارت النتائج التي يعرضها الجدول (38) للتهرب الضريبي أن هنالك فروق ذات دلاله إحصائية لمتغير الخبرة في التهرب الضريبي حيث وجدت أن (F=6.605) ومستوى الدلالة (α =0.000) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة (α =0.05)، مما يقتضي رفض الفرضية فيما يتعلق بهذا المتغير.

ويعزز ذلك نتائج اختبار شفيه للمقارنات البعدية حيث يبين الجدول(41) أن هنالك مصادر فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (21 سنة فأكثر) ومتوسط الفئة الأولى(5سنوات فأقل) حيث بلغ متوسط الفئة الرابعة

(21سنة فأكثر) (3.50)، أما متوسط الفئة الأولى(5سنوات فأقل) فقد بلغ(3.70) ولصالح المبحوثين ذوي سنوات الخبرة (5سنوات فأقل).

الجدول رقم (41)

نتائج تحليل اختبار شيفه للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية للتهرب الضريبي حسب متغير الخبرة

فئات الخبرة	المتوسط الحسابي	5سنوات فأقل	10-6 سنوات	15-11 سنة	20-16 سنة	21 سنة فأكثر
5سنوات فأقل	3.70	-	-	-	-	-
10-6 سنوات	3.60	-	-	-	-	-
15-11 سنة	3.58	-	-	-	-	-
20-16 سنة	3.55	-	-	-	-	-
21 سنة فأكثر	3.50	*0.20	-	-	-	-

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

رابعاً: الفروقات في تصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تبعاً لمتغير النـوع الاجتماعي والحالة الاجتماعية:

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (42) إلى أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً لمتغير (النوع الاجتماعي) وذلك بسبب ارتفاع قيمة(t)المحسوبة عن قيمتها الجدولية، حيث بلغت قيمة ($t=2.133$) عند مستوى الدلالة($\alpha=0.033$) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)، مما يقتضي رفض الفرضية، والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً النوع الاجتماعي. ويبين الجدول أيضاً أن الفروق بالنسبة للنوع الاجتماعي كانت لصالح الذكور بدليل ارتفاع متوسطهم الحسابي حيث بلغ متوسط إجابة الذكور(3.65)، ومتوسط إجابة فئة الإناث(3.54).

وتشير النتائج في الجدول(42) إلى أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً لمتغير(الحالة الاجتماعية) وذلك بسبب ارتفاع قيمة(t)المحسوبة عن قيمتها الجدولية، حيث بلغت قيمة ($t=2.287$) عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.024$) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)،

مما يقتضي رفض الفرضية، والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً الحالة الاجتماعية. ويبين الجدول أيضاً أن الفروق بالنسبة للحالة الاجتماعية كانت لصالح المتزوجين بدليل ارتفاع متوسطهم الحسابي حيث بلغ متوسط إجابة المتزوجين(3.62)، ومتوسط إجابة فئة الغير متزوجين(3.47).

الجدول (42)

نتائج تحليل اختبار(t) لتصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تبعاً لمتغير(النوع الاجتماعي، والحالة الاجتماعية).

المتغير	فئات المتغير	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة(t)	مستوى الدلالة
النوع الاجتماعي	ذكر أنثى	195 301	3.65 3.54	0.53 0.59	*2.133	0.033
الحالة الاجتماعية	أعزب متزوج	79 417	3.47 3.62	0.56 0.51	*2.287	0.024

* دالة إحصائياً على مستوى($\alpha \leq 0.05$)

4. 3 مناقشة النتائج:

1. دلت النتائج أن المتوسط العام لتصورات العاملين في دوائر الهيئـة العامـة للضرائب في محافظة بغداد لمستوى التهرب الضريبي جـاءت بدرجـة مرتفعـة، وتفسر هذه النتيجة أن التهرب الضريبي ظاهرة مركبة، متشعبة الطـرق ومتنوعـة المظاهر، فهي تضم كل مظاهر السلوك الهادفة إلى التخلص من الالتزام الضريبي، وتؤدي هذه السلوكيات إلى زعزعة أسس العدالة الاجتماعية وتمثل خرقـاً واضـحاً للقانون، وانتهاكاً صريحاً لسيادته، ولعل ضعف الإمكانات المادية والفنية والبـشرية والتكنولوجية التي يفترض أن تتوافر لدى السلطات الضريبية، وتقادم الكثير منها فنياً وتكنولوجياً بسبب القدم وقلة المتاح منها، وضعف الوعي الاجتماعي المتعلق بأهمية العمل الضريبي وضعف دور الرأي العام وقلة تعاون واستجابة الرقابة الاجتماعيـة والشعبية، ومحدودية الدور الذي تؤديه المؤسسات العامة الأخرى لمساعدة الـدوائر

الضريبية بما فيها المناهج التدريسية في المدارس والمعاهد والكليات ووسائل الإعلام هي المسؤولة عن ارتفاع مستويات التهرب الضريبي.

تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة(الراوي، 2008) والتي أشارت نتائجها إلى ارتفاع معدل التهرب الضريبي في جميع فروع الهيئة العامة للضرائب في بغداد، وتتفق أيضاً مع دراسة (عبد الغفور، 2008) والتي أشارت نتائجها إلى أن ضعف الإمكانات المادية والفنية والبشرية والتكنولوجية تزيد من مستوى التهرب الضريبي، وتتفق أيضاً مع دراسة(الخطيب، 2000)، ودراسة (Dension & Eger, 2000) في ولايات شمال أمريكا ، ودراسة (Laiangdll, 2002)، حيث تشير نتائج هذه الدارسات إلى أن العوامل النفسية الناتجة عن عدم رضا المكلفين عن سياسة الإنفاق الحكومي وعن مستوى الخدمات العامة تؤثر على مستوى الإذعان الضريبي بصورة سلبية . كما تتفق هذه الدراسة مع نتائج دراسة (العلكاوي، 2006) التي ترى أن عدم وضوح التشريعات ورغبة المكلف بتخفيض العبء الضريبي، ووجود المفوض عن المكلف في تقدير الضريبة وعدم الثقة بين المكلف والمقدر وعدم قناعة المكلف بدفع الضريبة وعدم الرضا عن أوجه الصرف الحكومي هي من أسباب التهرب الضريبي عند المكلفين

2. دلت النتائج أن تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد لدور العوامل التشريعية التي تسهم في التهرب الضريبي كانت ذات مستوى مرتفع، وأن أحكام صياغة القانون احتلت المرتبة الأولى، يليه بعد تلافي الثغرات القانونية، وفي المرتبة الأخيرة جاء بعد دقة التشريعات، وتُفسر هذه النتيجة أنه عندما يتم استخدام أساليب عقابية أشد على المتهربين فإن نسبة التهرب تقل لان نسبة العقوبة تتناسب تناسباً عكسياً مع التهرب الضريبي فكلما كانت العقوبة شديدة، كلما كانت نسبة التهرب قليلة لان المكلف يضع في حساباته حجم العقوبة قبل أن يفكر أو يخطط للتهرب من الضريبة. وتتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة ديفوس(Devos, 2008) ودراسة جيدون (Gideon, 2009) ودراسة (الحاج، 2003) والتي أشارت نتائجها إلى وجود أثر إيجابي للقانون الجديد على تحصيل ضريبة الدخل.

3. دلت النتائج أن تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامـة للـضرائب فـي محافظة بغداد لدور العوامل الإدارية التي تسهم في التهرب الـضريبي كانـت ذات مستوى مرتفع. وأن عدم المساواة في التطبيق احتلت المرتبة الأولى، يليه بعد طرق تحصيل الضريبة، وفي المرتبة الأخيرة جاء بعد تعقد الإجراءات الإدارية، وتُفـسر هذه النتيجة أنه بالرغم من التطور الذي أصاب جوانب الحيـاة المتعـددة والزيـادة الكبيرة في أعداد المكلفين إلا أن توثيق المعلومات عن المكلفين في الهيئـة العامة للضرائب ظـل يدويـاً فيما يخص أضابيـر مكلفيها وسـجلاتها المـستعملة فـي متابعـة إجراءات تحاسبهم الضريبي دون الإفادة من أنظمة المعلوماتيـة وأجهـزة الحاسوب وهذا مما جعلها تعانـي الكثير من الأخطاء والإشـكالات فـي حـصر المكلفين التي باتت سبباً في تعميق واتساع مشكلة التهرب. تتفق هذه النتيجـة مـع نتائج دراسة دراسة (عبد الغفور، 2008) والتي أشارت نتائجها إلـى أن ضـعف الإمكانات المادية والفنية والبشرية والتكنولوجية تزيد من مستوى التهرب الضريبي، وتتفق أيضاً مع دراسة (العلكاوي، 2006) ودراسة سيمـسير(Simser, 2008)، ودراسة الملكاوي وحلوش (Malkawi &. Haloush, 2008) والتـي أشـارت نتائجها إلى أن عدم عدالة الإجراءات لها أثر مباشر على التهرب الضريبي

4. دلت النتائج أن تصورات العاملين في دوائر الهيئة العامـة للـضرائب فـي محافظة بغداد للعوامل الاقتصادية التي تسهم في التهـرب الـضريبي كانـت ذات مستوى مرتفع. وأن قصور الإعفاءات الضريبية احتلت المرتبة الأولى، يليـه بعـد ارتفاع معدل الضريبة، وجاء في المرتبة الثالثة بعد ثقل العبء الضريبي، أما بعـد هيكل الإدارة الضريبية فقد جاء في المرتبة الرابعة، وفي المرتبة الأخيرة جاء بعـد ارتفاع الضغط الضريبي، وتُفسر هذه النتيجة أنه بسبب الأحوال الاقتصادية والمالية السائدة في العراق منذ واجه الحصار الجائر والعدوان عليه وهـي أحـوال غيـر اعتيادية وبالتالي فأن ما دفعت المشرع إليه تلك الأحوال من تعديلات في تشريعاتنا الضريبية، وهي تعديلات مرهونة بظروفها وقد تتغير بسبب الأحوال مما يـصاحب ذلك كثرة في التعليمات والتفسيرات التي تصدر من قبل السلطة المالية وفقاً لها وقد يحصل تضارب في التطبيق بين مختلف فروع الهيئة العامة للضرائب خاصـة وأن

كل فرع يتعامل بصورة مستقلة عن غيره من الفروع ولا يوجد بينهما ذلك التنسيق الذي يكفل وحدة الإجراءات الضريبية وكل هذا يؤدي إلى إحـداث اخـتلاف فـي المعاملة بين مكاف يخضع لفرع ضريبي معين ومكاف يخضع لفرع أخر وبالتـالي يؤدي ذلك إلى شعور المكاف بوجود إخلال بقاعدة المساواة في تطبيق الضريبية مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفعها . وتتفق نتائج هذه الدراسة مع نتـائج دراسـة (القواسمة والزغول، 1991) ودراسة(الخشارمة، 2000) ودراسة(العلوان، 2000) والتي أشارت نتائجها إلى أن الآثار الاقتصادية والمالية والأضـرار الناتجـة عـن التهرب من ضريبة الدخل وما يؤدي إليه من ضرر بالمجتمع وأفـراده وبالخزانـة العامة تزيد من حجم التهرب الضريبي.

5. دلت النتائج على ثبات صلاحية نموذج اختبار فرضيات الدراسـة، ونظـراً لارتفاع قيمة(F) المحسوبة عن قيمتها الجدولية على مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)، حيـث إن العوامل التشريعية تفسر(63.9%) من التباين في (التهرب الضريبي)، وأن أبعاد العوامل الإدارية تُفسر (49.6%) من التباين في (التهرب الضريبي)، وأخيراً فسرت العوامل الاقتصادية (67.3%) من التباين في (التهرب الضريبي).

6. أشارت النتائج أن العوامل التشريعية(أحكام صياغة القانون، دقة التشريعات، تلافي الثغرات القانونية) لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، وإن متغير أحكام صياغة القانون قد احتل المرتبة الأولى وفسر ما مقداره(46.3%) من التباين في المتغير التابع، ودخل متغير تلافي الثغرات القانونية حيث فسر مع متغير أحكام صياغة القانون(57.8%) من التباين في المتغير التابع، دخل أخيراً متغير دقة التشريعات حيث فسر مع المتغيرات السابقة ما مقداره(63.8%) من التباين في التهرب الضريبي بوصفه متغيراً تابعاً.

7. دلت النتائج أن العوامل الإدارية (عدم المساواة في التطبيق، تعقد الإجراءات الإدارية، طرق تحصيل الضريبة) لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، وإن متغير طرق تحصيل الضريبة قد احتل المرتبة الأولى وفسر ما مقداره(36.4%) من التباين في

المتغير التابع، ودخل متغير تعقد الإجراءات الإدارية حيث فسر مع متغير طرق تحصيل الضريبة(46.7%) من التباين في المتغير التابع، دخل أخيراً متغير عدم المساواة في التطبيق حيث فسر مع المتغيرات السابقة ما مقداره(49.3%) من التباين في التهرب الضريبي بوصفه متغيراً تابعاً.

8. دلت النتائج أن العوامل الاقتصادية(ارتفاع معدل الضريبة، قصور الإعفاءات الضريبية، ارتفاع الضغط الضريبي، هيكل الإدارة الضريبية، ثقل العبء الضريبي) لها تأثير في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد، وإن متغير ثقل العبء الضريبي قد احتل المرتبة الأولى وفسر ما مقداره(45%) من التباين في المتغير التابع، ودخل متغير قصور الإعفاءات الضريبية حيث فسر مع متغير ثقل العبء الضريبي(38.2%) من التباين في المتغير التابع، ودخل ثالثاً متغير ارتفاع الضغط الضريبي حيث فسر مع المتغيرات السابقة(62.4%) من التباين في المتغير التابع، ودخل رابعاً متغير ارتفاع معدل الضريبة حيث فسر مع المتغيرات السابقة(65.3%) من التباين في المتغير التابع، دخل أخيراً متغير هيكل الإدارة الضريبية حيث فسر مع المتغيرات السابقة ما مقداره(67.1%) من التباين في التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد.

9. أشارت النتائج إلى أنه توجد أنه توجد فـروق ذات دلالـه إحـصائية فـي تصورات المبحوثين للعوامل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغيـر المؤهل التعليمي ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامـة فمـا دون. ودبلوم متوسط. أن هنالك فروق ذات دلاله إحصائية لمتغير الخبرة فـي العوامـل التشريعية المؤثرة في التهرب الضريبي ولصالح المبحوثين ذوي سـنوات الخبـرة (5سنوات فأقل، و6-10 سنوات، و16-20 سنة). كما دلت النتائج إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين العوامل التشريعية المؤثرة فـي التهرب الضريبي تبعاً لمتغيرات (العمر، النوع الاجتماعي، والحالة الاجتماعية).

10. أشارت النتائج إلى أنه توجد أنه توجد فروق ذات دلالـه إحـصائية فـي تصورات المبحوثين للعوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعـاً لمتغيـر

المؤهل التعليمي ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامـة فمـا دون. ودبلوم متوسط. وبكالوريوس، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين العوامل الإدارية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغيـرات (العمـر، الخبرة، والنوع الاجتماعي، والحالة الاجتماعية).

11. أشارت النتائج إلى أنه توجد أنه توجد فروق ذات دلالـه إحـصائية فـي تصورات المبحوثين للعوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغيـر المؤهل التعليمي ولصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامـة فمـا دون، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين العوامل الاقتصادية المؤثرة في التهرب الضريبي تبعاً لمتغيرات (العمر، الخبرة، والنوع الاجتمـاعي، والحالة الاجتماعية).

12. أشارت النتائج إلى أنه توجد فروق ذات دلاله إحصائية لمتغير المؤهل التعليمي في التهرب الضريبي. وكانت الفروق لصالح المبحوثين ذوي المؤهل التعليمي ثانوية عامة فما دون، ودبلوم متوسط، وبكالوريوس. وهذا يعني أن تصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تختلف باختلاف مؤهلاتهم العلمية، حيث يحتاج تصور التهرب الضريبي وإدراكه وتلمس آثاره إلى مؤهلات علمية عالية ويرجع السبب في ذلك إلى أن الحصيلة المعرفية العالية عند " فئة الدراسات العليا" تنعكس على تصوراتهم وإدراكهم للتهرب الضريبي، وأشارت النتائج إلى أنه توجد فروق ذات دلاله إحصائية لمتغير العمر في التهرب الضريبي وأن الفروق لصالح المبحوثين ذوي الأعمار(30 سنة فأقل). ويفسر ذلك إلى أن صغار السن هم أكثر حاجة للتدريب والتأهيل لتدعيم إمكانياتهم لاستيعاب آثار التهرب الضريبي. وأشارت النتائج إلى أن هنالك فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير الخبرة في التهرب وأن الفروق لصالح المبحوثين ذوي سنوات الخبرة(5سنوات فأقل). وهذا يعني أن تصورات المبحوثين للتهرب الضريبي تختلف باختلاف سنوات الخبرة لديهم، ويرجع السبب في ذلك إلى أن عملية تقييم التهرب الضريبي واستشعار وتلمس آثاره تحتاج إلى خبرة طويلة، حيث تسهم الخبرة في ترسيخ وتوسيع معارف ومدارك المبحوثين. وأشارت النتائج إلى أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات

العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً(النوع الاجتماعي) وأن الفروق بالنسبة للنوع الاجتماعي كانت لصالح الذكور، وإلى أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تصورات العاملين نحو التهرب الضريبي تبعاً (الحالة الاجتماعية) وأن الفروق بالنسبة للحالة الاجتماعية كانت لصالح المتزوجين.

4. 4 التوصيات:

استناداً إلى نتائج الدراسة، فإنها توصي بما يلي :

1. ضرورة مراجعة كافة التشريعات الضريبية المعمول بها في العراق، بهـدف توخي دقة الصياغة، وإزالة ما قد يستغل بين النصوص من تعارض أو تضاد، فضلاً عن إزالة ما قد يلتبس ببعضها من غموض أو إبهام، وبما يسد الطريق عن الممولين الذين يحاولون النفاذ مـن خـلال ثغراتهـا أو الاسـتفادة مـن غموضها.
2. مراعاة العوامل النفسية لدى المكلفين وترسـيخ مفهـوم – عـدم الإذعـان الضريبي(التهرب الضريبي)– على أنه عمل معيب يوجب الخجل، ثم العمـل على تعزيز الشعور النفسي الايجابي للمكاف نحو الضريبة وذلك عن طريـق حث الحكومة على تحسين أدارة أموالها وتوجيهها نحو النفع العام، وأن تُطلـع مواطنيها على ما أنجزته من أعمال وأن ينفذ ذلك إلى عقولهم ليدرك المواطن أن ما يقوم به من الإذعان الضريبي ما هو إلا واجب وطني مقدس، ثم العمل على تعميق ركن العدالة الضريبية، وذلك بالأخذ بمبـدأ شخـصية الـضريبة والأخذ بإعفاءات الحد الأدنى لمعيشة الأفراد لأن عدم العدالة قد تولـد لـدى المكلفين شعوراً نفسياً بالظلم قد يدفعه إلى عدم الإذعان الضريبي .
3. ضرورة تزويد الهيئة العامة للضرائب بما تحتاجه من إمكانات مادية وبشرية ممكنة وبما يسمح به واقع القدرات العامة مـع محاولـة مجـارات التطـور التكنولوجي والإداري في المعاملة الضريبية، وأن تحـدد إمكاناتهـا بـدعوى الكلفـة العالية، لأن ما يترتب على عدم كفاءة السياسة الـضريبية سـتكون تكاليفه أكبر وأخطر من التكلفة المادية المجردة .

4. أن تعمل وسائل الإعلام والمؤسسات التربوية والمنظمات المعنية على التوعية بأهمية التعاون مع السلطات الضريبية، وأن تقوم المؤسسات التربوية، والجهات الإعلامية، بزيادة الوعي بمشروعية وأهمية الإذعان الضريبي .
5. ضرورة الاهتمام بإيجاد طرق فنية كفيلة بقياس التهرب الضريبي واعتماد المعادلات الرياضية والأساليب الكمية في حصر المبالغ المتهربة من دفع الضرائب وتعزيز قيمة ازدراء المجتمع للمتهربين من دفع الضريبية واعتبارها جريمة يعاقب عليها القانون وتحظى بالنظرة السلبية من قبل أفراد المجتمع.
6. العمل على إيجاد حلول للعقبات التي يجب أن تتم ضمن إطار إجراءات تنفيذ رصينة يستطيع الجهاز الضريبي من خلالها زيادة فاعلية وكفاءة نظام التحاسب، ومن بين أهم عناصر النجاح التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار ما يلي :-
   1. برامج خدمة ضريبية جيدة لتسهيل عملية استيعاب المكلفين وفهمهم للالتزامات المترتبة عليهم وتوفير حالات القناعة لديهم .
   2. تبسيط إجراءات التحاسب الضريبي .
   3. اعتماد برامج فعالة تمكن من عملية التحقق وإجراءات تنفيذ بكفاءة عالية.
   4. إيجاد نظام عقوبات محكم ومتناسق .
7. يمكن للإدارة الضريبية خلق ثقة متبادلة مع المكلفين وزيادة الالتزام الطوعي من خلال تنظيم سجلات بأسماء المكلفين الملتزمين والمخالفين والتعامل معهم مستقبلاً على هذا الأساس . وكذلك اتباع سياسة لتمييز المكلفين المتصفين بالمصداقية والتعامل معهم على هذا الأساس، وفي الوقت نفسه فرز أسماء المكلفين التي تؤشر عليها حالات عدم موثوقية .

المراجع:

أ. المراجع العربية:

إبراهيم، هناء إسماعيل،(2006)، "**دور الإدارة الضريبية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي**"، (بحث منشور في مجلة مؤتمر الإصلاح الضريبي، العـراق: وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية للفترة 21-2006/11/22)

أبو حشيش، خليل عواد،(2010)، "**المحاسبة الضريبية، حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة**"، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن.

إسماعيل، خليل اسماعيل،(2001)، "**المحاسبة الضريبية**"، العراق : مطبعة جامعة بغداد، بغداد .

ألكعبي، جبار محمد علي،(1998)، "**التشريعات الضريبية في العراق " (ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات)"،** العراق : مطبعة جامعة بغداد، بغداد .

أمين، عبد الله محمود،(2000)، "**تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق**"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق.

البطريق، يونس احمد،(2005)، "**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ط1، مصر.

البكري، جواد كاظم (2002) **الإصدار النقدي الجديد كوسيلة لتمويل الأنفاق الحكومي في العراق** ، بحث مقدم الى وزارة المالية ، المؤتمر العلمي المالي الأول ، 7-2002/5/10، العراق.

البكري، رياض،(2005)، "**القواعد المحاسبية للإفصاح والشفافية ،الشفافية فـي النشاط الاقتصادي العراقي**"- ندوة علمية، كلية الإدارة والاقتـصاد – جامعـة بغداد 11-4-2005

التحافي، عبد الوهاب،(2001)، "**التهرب الضريبي، تحليله ومعالجته، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب**"، المؤتمر الضريبي الأول 15-2001/3/17، العراق .

جمعه، محمد عبدالله،(2007)، "**التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين(2000-2006)"،** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

الجميلي، رائد ناجي احمد،(2000)، "**التهرب الضريبي مع إشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق**"، كلية صدام للحقوق، جامعة النهرين، العراق، متوفر عبر الموقع :http://www.link0777.com

جواد ، حسين (2005) **افاق السياسة الضريبية في العراق،** دراسة منشورة في جريدة المنارة على موقعها جريدة المنارة. متوفر عبر الموقع: G html7http://www.k7lk.com/k7lk-16963

الحاج، طارق، (2003)، "أثر قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد على تحصيل ضريبة الدخل في الأردن"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية** المجلد (19)، العدد (1)، ص ص 95-117

الخرابشة، عبد المجيد، (2005)، "الطاقة والعبء الضريبي" دراسة تحليليه مع التطبيق على الأردن"، **مجلة دراسات الجامعة الأردنية**، المجلد (24)، العدد (1)، ص ص 75-96.

الخشارمة، حسين،(2000)، "دراسة ميدانية لظاهرة التهرب الضريبي في المهن الحرة في الأردن (أسبابها والعوامل التي تقلل منها من وجهة نظر أصحاب المهن الحرة"، **المنارة**، مجلد (5)، عدد (1)، ص ص 217-237.

الخصاونة، جهاد، (2000)، "**المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني**"، ط1، دار وائل للنشر، عمان.

خضر، بارزان علي،(2008)، "**تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقتـه بالحـصيلة الضريبية بحث تطبيقي في الهيئة لعامة للضرائب**"، رسـالة ماجـستير غيـر منشورة، جامعة بغداد، العراق.

الخطيب، خالد،(2000)، "التهرب الضريبي"، **مجلة جامعة دمشق**، مجلد (16)، عدد (2)، ص157-178.

خلف، فليح حسن،(2008)، "**المالية العامة**"، ط1، جدارا للكتاب العالمي، اربد، الأردن.

الدوغجي، علي حسين علي،(1996)، "**تقيم فاعلية نظام الرقابة الضريبية على الدخل**"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.

الراوي، عروبـة معين عايش،(2008)، "**العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

الرحاحلة، حازم؛ والخصاونة، حازم(2002) **التجارة الإلكترونية وآثارها المتوقعة على الإيرادات في العالم العربي**، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لكلية العلـوم الإدارية والمالية، المعرفة المعلوماتية والإدارة الإلكترونية ، جامعة فيلادلفيـا - عمان – 13-15نيسان2002

رشيد ، فاختة شاكر (2002) **الزكاة والضريبة – دراسة مقارنة في ضوء وجهـة النظر الإسلامية والمحاسبية**، الجزائر، منشورات دار الكتب .

رمضان صايل،(2003)، "المشاكل التي تواجه مقدري ضريبة الدخل في الأردن"، **أبحاث اليرموك**، جامعة اليرموك، اربد، الأردن، المجلد (6)، العدد (4)، ص ص 117-136.

رمضان، إسماعيل خليل إسماعيل،(2002)، "**المحاسبة الضريبية**"، الطبعة الأولى، جامعة بغداد،كلية الإدارة والاقتصاد.

زيود، لطيف، الأمين ماهر الأمين، ومنصور، جنـان بهجـت (2007) التحـديات الضريبية للتجارة الإلكترونية العربية وإمكانية تطويرها، **مجلة جامعة تـشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية** المجلد (29) العدد (1)، ص ص 129-151.

سعيد، رشا عبد المجيد،(2004)، "**التهرب الضريبي في المهن الطبية، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

السلطان ، سلطان بن محمد علي (2004) **المحاسبة الضريبية ، النظرية والتطبيق**، دار وايل للنشر، الإصدار الثالث، الرياض

الشافعي، علاء حسين علوان،(2005)، "**العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

شامية، احمد زهير، الخطيب، خالد،(2003)، "**المالية العامة**". الطبعة الثانية، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.

طاقة محمد، والعزاوي هدى، (2007)، "**اقتصاديات المالية العامة**"، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان .

طالب، نظام جبار،(2001)، "**دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الدول النامية**"، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر الأول، العراق.

طالب، نظام جبار،(2001)، "**مكافحة التهرب الضريبي**"، دراسة قانونية، المـؤتمر العلمي الضريبي الأول.

عبد الرزاق، ابراهيم(2001) **التهرب الضريبي والبعد الاخلاقي** ، مؤتمر الضرائب على الدخل ، جامعة الاسكندرية .

عبد الغفور، طه حميد،(2008)،"**تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته" دراسة تطبيقية لعينة من مكلفي ضريبة العقار في العراق**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن (1996) **اقتصاديات المالية العامة** ، ط2 ، بدون اسم المطبعة ، مصر.

عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ(2000) **إطار مقترح للتعديلات الضريبة اللازمـة للتحول إلى عالم التجارة الإلكترونية (دراسة نظرية ميدانيـة)**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة.

عبدالحميد، عبدالمطلب، (2005)، "**اقتصاديات المالية العامة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

عطوي، فوزي،(2003)، "**المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة**"، منشورات الحلبي الحقوقية ، مصر.

عطيوي، فوزي،(2003)، "**المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة**"،

المطبعة بلا، مصر.
عكروش علاء، وزهيري سعد، (2005)، "دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية"، **مجلة جامعة دمشق** العدد(1)، مجلد (27)، ص ص 161-176.
العلكاوي، طلال، (2006)، ("تقييم العوامل المؤثرة في قرارات مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل) ، **البصائر**، مجلد (10)، عدد (1)، ص ص167-205.
علوان، عبود منصور،(2002)، **جرائم التهريب، دراسة مقارنة**، دار الشؤون الثقافية، بغداد .
العلوان، محمد عبد الكريم فهد،(2000)، "**التهرب من ضريبة الدخل " دراسة تحليلية مقارنة " أردني – لبناني**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحكمة، لبنان.
العلي، عادل،(2009)، "**المالية العامة والقانون المالي والضريبي**"، ط2، دار الإسراء للنشر والتوزيع، الأردن.
العنزي ، حيدر وهيب (2001) **نظره في القضاء الضريبي** ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، المؤتمر العلمي الضريبي الأول ، 15-2001/3/17، العراق.
الفار، مصطفى،(2008)، "**الإدارة المالية العامة"،** ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
قاسم، صلاح محمد توفيق،(2003)، "**التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
القواسمة، إبراهيم والزغول محمود،(1991)، "**أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر المقدرين، دائرة ضريبة الدخل**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.

كاظم، حسين جواد،(2000)، "**فاعلية ضريبة الدخل في العراق في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية للفترة 1980-1995**"، رسالة ماجستير، جامعة البصرة

كراجه، عبدالحليم، والعبادي، هيثم،(2002)، "**المحاسبة الضريبية**"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

كماش، كريم سالم،(2006)، "**الوعي الضريبي في العراق أسباب التـدني وسـبل معالجته**"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي المنعقد في وزارة المالية، الـدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية، للفترة من، 21-2006/5/22.

محمد، عبد الحسن وحيد، وانويا، ايليا يوسف، (2001)،"**التهرب الضريبي أسبابه ومقترحات لتحجيمه**"، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر الأول، العراق.

المهايني، محمد،(1996)، "تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي وعلاقتهما بالتطورات الاقتصادية الدولية"، **مجلة جامعة دمشق**، مجلد (12)، عدد (1)، ص ص8-55.

المياحي ، عمار، (2007)،"**الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي**"، مركز العراق للأبحاث، بغداد.

المياحي، عمار فوزي،(2006)، "**المفاضلة العامة بين نظام الضريبة الوحيدة والمتعددة في العراق**" ، متوفر عبر الموقع: ، www. Alsbaah.com / بتاريخ 2010/1/22

ميلاد، منصور يونس،(2004)، "**المالية العامة**"، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا.

ناشد، سوزي، (2003)، "**المالية العامة**"، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية: بيروت.

الناصر الدين، مصطفى(2006) **التجارة الإلكترونية أشكالها وأبعادها الاقتـصادية والمالية**، الشركة العربية للإعلام العلـمي، دمشق.

النجار أحمد منير (2002) **إشكالية البعد الضريبي في التجارة الإلكترونيـة تـرف فكري اقتصادي أم مقارنة عملية قابلة للتطبيق عربيا**، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لكلية العلوم الإدارية والمالية، المعرفة المعلوماتية والإدارة الإلكترونية ، جامعة فيلادلفيا - عمان – 13-15نيسان2002

النجار، سرمد عباس جواد،(2003)، "**التهرب الضريبي وأثاره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع إشارة خاصة للعراق**"، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.

الهيتي نوزاد عبدالرحمن، والخشالي، منجد عبداللطيف،(2005)، "**المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة**"، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.

الويس، خولة سلمان،(1998)، "**الآثار الاقتصادية للحصار على التمويل والتضخم والتشغيل مقارنة بعقدي السبعينات والثمانينيات**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

ب. المراجع الأجنبية:

Aguolu, Osita (2006) **Taxation and Tax Management in Nigeria**, Enugu, Meridian Associates.

AL Elbatrik , younes , (2002) **Tax systems ;selected topics** , AL dar Al jamaya , first edition , Alexandaria .

Bariyima D. Kiabel, N, Gladson N. (2009) Curbing Tax Evasion and Avoidance in Personal Income Tax Administration: A Study of the South-South States of Nigeria, European Journal of Economics, **Finance and Administrative Sciences**, Vol. (1): No. (15), pp.52-62.

Bergman, S. Marlelo, (2003) , " Tax Reforms and Tax Compliance : Divergent Paths of Chile and Argentina", **Journal of Latin American Studies** , Vol. (35), PP.593-624.

Bird R.M. and Casanegra M. (1992)., Improving Tax Administration in Developing Countries Cambridge MA: MIT Press

Braith waite , Valerie , & Braithwaite , John , (2001) , " **An Evolving Compliance Model For Tax Enforcement'**, http://vap.anu.edu.au /pubs/1/anevolving compliance pdf.

Cobham, A(2005) **"Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance"** QEH Working Paper Series, QEHWPSI29, pp:1-20.

Cremer, Helmuth, Gahvar Firouz (2007) "Excise Tax Evasion, Tax Revenue", **Public Finance Review**, Vol. (27), No. (1), pp 77-95

Davidson C., L. Martin and J.D. Wilson, (2005), Tax evasion as an optimal tax device, **Economics Letters**, (86), pp:285-9

Denison, D & Eger, R (2000), Tax Evasion From Policy Perspective : The Case of Motor Fules Tax : Public Administration Review, Vol, (60), No.(1). PP.163-173.

Devos, Ken (2008) "Tax Evasion Behaviour and Demographic Factors: An Exploratory Study in Australia, "**Revenue Law Journal**, Vol. (18): Iss. (1), pp:28-43.

Fishman , R & Wei, S. (2001) , **Tax Rate and Tax Evasion : Evidence From " Missing imports " in China National Bureau of Economic Research** , Working Paper 8551 , Cambridge , U.S.A.

Gideon ,Yaniv, (2009) The Tax Compliance Demand Curve: A Diagrammatical Approach to Income Tax Evasion, **Journal of Economic Education**, Vol. (40): Iss. (2), pp213-224.

Gronbacher, Gregory M.A. (2007). Taxation: Catholic Social Thought and Classical Liberalism. **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy** Vol. (1): No. (1), pp. 91-100.

Gupta, Alka, (2001) **Public Finance and Tax Planning**, Anmol Puplication PVT, LTD, India.

James , A, Brain, E & Jonthan , F (1998), " Task Compliance, **Journal of Economic Literature** , Vol. (36) , No. (2) , PP. 817-854 , U.S.A.

James R., Auerbach, Alan J., and Hines Jr., (2001), **Taxation and Economic Efficiency,** in Alan J. Auerbach and Martin Feldstein eds., Handbook of Public Economics, vol. (3), 1347-1421; also available as NBER Working Paper No. 8181.

Kurdle, R (2008) "The OEC DS Harm full Tax Completion Initiative and Tax Havens: From Bomb Shell To Damp Squip," G**lobal Economy Journal**, Vol(8), Issue (1), pp:1329-1354.

Leiker, Bret H. (2005). Rousseau and the Legitimacy of Tax Evasion. **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy** Vol. (3): No. (2), pp, 45-57.

Levaggi R., (2007), Tax Evasion and the Cost of Public Sector ,**Activities Public Finance Review**,(35), pp:572-585.

Liangdll , L, (2002), **Survey Pinpoints Personal income Tax Evasion**, Webmaster@China,org.on(2002), Jun 25.

Little, W., (2004), "Corruption and Democracy in Latin America," **IDS Bulletin,** Vol. (26): No. (2), pp. 64-70.

Malkawi Bashar H & Haloush Haitham A. (2008) The case of income tax evasion in Jordan: symptoms and solutions, **Journal of Financial Crime,** Vol. (15): No. (3), pp: 282 - 294

Morales, Alfonso (2004). Income Tax Compliance and Alternative Views of Ethics and Human Nature. **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy** Vol. (2): No. (3), pp. 380-399,

Ogunedele E.A. (2006) **Elements of Taxation,** Lagos, Libri Services Nig. Ltd.

Reckers, P. M., Sanders, D. L., and Roark, S. J. (1994). The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance, **National Tax Journal**, (XLVII), pp. 825-836.

Robert W. McGee, Inge Nickerson, Werner Fees, (2009) When is Tax Evasion Ethically Justifiable? A Survey of GERMAN OPINION, **Proceedings of the Academy of Legal**, Ethical and Regulatory Vol. (9): No. (2), pp: 35-38.

Schneider, F, Kirchler, E & Maciejovsky, B (2001), **Social Representation on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?** Johannes Kepler University of Linz, Working Paper olo4, Austria, pp. 1 – 28.

Shelley, Louise I.(2003**) "The Challenge of Crime and Corruption."** Russia's Policy Challenges. Ed. Stephen Wegren. New York: M. E. Sharpe. 103-122.

Simser, Jeffrey(2008) "Tax evasion and avoidance typologies", Journal of Money Laundering Control, Vol. (11): No. (2), pp:123 – 134

Sundharam, K, Andley, K, (2003) **Public Finance Theroy and Practice**, S, Chand & Company LTd, India.

Tamari, Meir (2004). Ethical Issues in Tax Evasion: A Jewish Perspective. **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy,** Vol. (2): No. (1), pp.121-132.

Torgler, Benno (2003). **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance.** Dissertation der Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften.

Wenzel , Michael , (2002) , An **Analysis of Norms Process in Tax Compliance** , Working Paper . No (33) , Australian National university, Canberra, Act , 0200.

الملحق (أ)

أداة الدراسة بصورتها النهائية

بسم الله الرحمـن الرحيم

أختي الموظفة الفاضلة :

أخي الموظف الفاضـل :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على **العوامل المؤثرة على التهرب الـضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد**، لـذا أرجو التلطف بتعبئة فقرات هذه الاستبانة، علماً بأن المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي.

شاكرا لكم حسن تعاونكم

الباحث

حسن نجم عبد الحسين الأنباري

القسم الأول: معلومات شخصية:

ضع إشارة (√) حول الإجابة المناسبة :

1-المؤهل العلمي: ثانوية عامة فما دون ☐ دبلوم ☐
بكالوريوس ☐ دراسات عليا ☐

2-العمر: 30 سنة فأقل ☐ 31-40 سنة ☐
41-50 سنة ☐ 51 سنة فأكثر ☐

3- النوع الاجتماعي ذكر ☐ أنثى ☐

4- الحالة الاجتماعية متزوج ☐ أعزب ☐

5- سنوات الخدمة في الهيئة العامة للضرائب 5 سنوات فأقل ☐ 6-10 سنوات ☐
11-15سنة ☐ 16-20سنة ☐
21 سنة فأكثر ☐

القسم الثاني: في الجدول الذي أمامك مجموعة من الفقرات، صممت لقياس العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر العاملين في دوائر الهيئة العامة للضرائب في محافظة بغداد. يرجى قراءة كل فقرة من هذه الفقرات ووضع إشارة(√) عند البديل الذي يعكس رأيك.

الرقم	الفقره	أوافق بشدة 1	أوافق 2	أوافق بدرجة متوسطة 3	لا أوافق 4	لا أوافق بشدة 5
	أحكام صياغة القانون					
.1	يعد ضعف العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي من الأسباب الجوهرية في زيادة حجم التهرب الضريبي .					
.2	يمكن استيعاب القانون الضريبي رغم تعديلاته الكثيرة.					
.3	يؤدي الغموض في صياغة مواد القانون الضريبي إلى زيادة التهرب الضريبي					
.4	يزداد مستوى التهرب الضريبي عندما لا يعاقب المتهربين من أداء الضريبة .					
	دقة التشريعات					
.5	تتصف التشريعات واللوائح في الهيئة العامة للضرائب بالدقة .					
.6	تواكب التشريعات واللوائح في الهيئة العامة للضرائب الظروف الاقتصادية في العراق.					
.7	يتعرض المكلفون إلى غبن عند إجراء عملية التحاسب الضريبي بسبب جهلهم بالقانون الضريبي.					
.8	ضعف الرقابة الضريبية تؤدي إلى حرية المقدر في فرض الضريبة					
	تلافي الثغرات القانونية					
.9	كثرة التشريعات يجعل من التهرب الضريبي عملية سهلة .					
.10	الثغرات القانونية في القانون الضريبي تجعل التهرب الضريبي نوع من اللباقة					
.11	يزيد عدم وجود محاكم ضريبية متخصصة من مستوى التهرب الضريبي					
.12	التفاوت الكبير لمستويات معدل الضريبة بين الشرائح يدفع المكلفون إلى التهرب					
	ارتفاع معدل الضريبة					
.13	يعد ارتفاع سعر الضريبة ارتفاعاً كبيراً عاملاً مهماً في التهرب الضريبي.					
.14	تُعد المعدلات الضريبية في العراق مرتفعة مقارنة بالدول الأخرى.					
.15	يزداد مستوى التهرب الضريبي في حالات التراجع الاقتصادي					
	قصور الإعفاءات الضريبية					
.16	يزداد مستوى التهرب الضريبي عندما تنخفض الإعفاءات الضريبية.					
.17	يزداد مستوى التهرب الضريبي عندما يشعر المكلف أن الضرائب لا تسهم ايجابياً في الإنفاق الحكومي.					
.18	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين لديهم شعور سلبي نحو الحكومة (الحكومة تأخذ منه ولا تعطيه خدمات)					
	ارتفاع الضغط الضريبي					
.19	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين يشعرون بارتفاع الضغط الضريبي (مجموع الأعباء الضريبية التي يتحملونها).					
.20	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين لديهم شعور برغبة الدولة في التوسع في الإنفاق الحكومي غير المسوغ.					
.21	يزداد مستوى التهرب الضريبي نتيجة لأخفاء الارتفاع في سعر الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه					

الرقم	الفقره	أوافق بشده 1	أوافق 2	أوافق بدرجة متوسطة 3	لا أوافق 4	لا أوافق بشدة 5
	هيكل الإدارة الضريبية					
.22	عدم كفاءة الكادر العامل في شؤون الضريبة يزيد من حالات التهرب الضريبي					
.23	عدم إحداث جهاز للاستعلام الضريبي وتطوير قواعد البيانات يزيد من حالات التهـرب الضريبي					
.24	عدم تطبيق الرقم الضريبي الوطني الموحد الذي يسهل التحصيل يزيد من حالات التهرب الضريبي					
.25	تردي الأوضاع الأمنية يدفع لعدم مراجعة الهيئة مما يزيد من حالات التهرب الضريبي					
	ثقل العبء الضريبي					
.26	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين الذين يشعرون بثقل العبء الضريبي.					
.27	المعدلات الضريبية العالية في العراق تزيد من مستويات التهرب الضريبي .					
.28	يزداد مستوى التهرب الضريبي نتيجة لفرض ضريبة لإعـادة إعمـار العـراق علـى المكلفين.					
	عدم المساواة في التطبيق					
.29	يزداد مستوى التهرب الضريبي لدى المكلفين عند شـعورهم بغيـاب عدالـة التوزيـع الضريبي.					
.30	يزداد مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين لاعتقادهم بأن مبلغ الضريبة لا يتناسب مع مقدرتهم على الدفع .					
.31	صعوبة إجراءات فرض الضريبة يزيد من مستوى التهرب الضريبي.					
.32	عدم التزام كلا الطرفين (المكلف والسلطة المالية) بالشفافية يؤدي إلى غياب العدالة فـي فرض الضريبة.					
	تعقد الإجراءات الإدارية					
.33	قِدم الإجراءات والنماذج المستخدمة في التقدير والتحصيل يزيد مـن مـستوى التهـرب الضريبي.					
.34	يزيد غموض الإجراءات من مستوى التهرب الضريبي عند المكلفين					
.35	يزيد ضعف الإمكانات الفنية لدى اغلب فروع الهيئة العامة للضرائب من مستوى التهرب الضريبي.					
.36	يعتبر عدم اطلاع المكلفين على المنشورات من قسم الإعلام في الهيئة العامة للـضرائب احد أسباب زيادة التهرب الضريبي					
	طرق تحصيل الضريبة					
.37	عدم وجود شبكة حاسوبية تربط العراق بكامله يزيد من مستوى التهرب الضريبي.					
.38	عدم كفاية أعداد المراقبين يزيد من مستوى التهرب الضريبي.					
.39	عدم نشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه النفقـات يزيد من مستوى التهرب الضريبي.					
.40	عدم تقسيط المبالغ الضريبية بحق المكلفين يزيد من مستوى التهرب الضريبي					
	التهرب الضريبي					
.41	التهرب الضريبي في أعلى مستوياته .					
.42	يقدم معظم المكلفين كشوفات التقدير في الموعد المحدد .					

الرقم	الفقره	أوافق بشدة 1	أوافق 2	أوافق بدرجة متوسطة 3	لا أوافق 4	لا أوافق بشدة 5
43.	يقدم المكلفون بيانات صحيحة عن كامل نشاطاتهم للإدارة الضريبية.					
44.	يدفع معظم المكلفين الضريبة في الموعد المقرر.					
45.	يحاول بعض المكلفين الهروب خارج البلاد تلافياً لدفع الضريبة .					
46.	يحاول بعض المكلفين إخفاء بعض دخولهم تهرباً من دفع الضريبة.					
47.	إجراءات التحاسب طويلة.					
48.	الإعلام الضريبي لا يعمق الوعي الوطني لدى المكلف.					
49.	وقت تسديد الضريبة غير مناسب للمكلف.					
50.	عدم دقة التقدير ناتج عن عدم امتلاك المخمن معلومات كافية عن نشاط المكلف.					
51.	تردي الأوضاع الأمنية في البلاد يساعد على زيادة مستوى التهرب الضريبي .					

الملحق (ب)

قائمة بأسماء المحكمين

أسماء السادة المحكمين

اسم الدكتور	التخصص	الجامعة
أ.د حلمي شحاده يوسف	إدارة عامة	جامعة مؤتة
أ.د زياد يوسف المعشر	إدارة عامة	جامعة مؤتة
د. حسين محمد العزب	إدارة عامة	جامعة مؤتة
د. معتصم عبد الوهاب المجالي	إدارة عامة	جامعة مؤتة
د. فاطمه علي الربابعة	إدارة عامة	جامعة مؤتة
د. غازي رسمي أبو قاعود	إدارة عامة	جامعة مؤتة
د. فيصل محمود الشواورة	إدارة أعمال	جامعة مؤتة
د. ولاء جودت الجاف	إدارة أعمال	جامعة مؤتة

الملحق (جـ)

موقف المشرع العراقي من التهرب الضريبي

موقف المشرع العراقي من التهرب الضريبي (الجرائم والعقوبات)

يعد التهرب الضريبي أحد أنواع (الجرائم الضريبية) وهي كل فعل أو امتناع عن فعل معاقب عليه في تشريع ضريبي نافذ . والجرائم الضريبية فئة من فئات (الجرائم المالية) كالجرائم الجمركية وجرائم النقد (العملة) . فالمشرع العراقي إدراكاً منه للأخطار والآثار السلبية المترتبة على حالات التهرب الضريبي ومحاولة للحد منها فقد شرعت القوانين الخاصة بذلك وهي (الدخل والعقار والعرصات والجمارك) .

والهدف من فرض العقوبة منع المخالف من العودة إلى مخالفته مستقبلاً والى رع الآخرين من الاقتداء به (أمين، 2000)، ولتحقيق ذلك فإن العقوبة يجب أن تفوق مقدار المنفعة التي حصل عليها المخالف من جراء المخالفة .

ولأن جريمة التهرب الضريبي عمدية في أغلب صورها، فلا بد من توافر كل من الركنين المادي والمعنوي لثبوتها، ويتحقق الركن المادي في الجرائم الضريبية عند مخالفته الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة كالالتزام بأداء الضريبة أو الالتزام بتقدم الإقرار أو الأخطار أو بأداء فوائد التأخير في حالة عدم أداء الضريبية في موعدها .

أما الركن المعنوي فيتحقق أصلاً باتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً إلى نتيجة الجريمة التي وقعت أو أية نتيجة جريمة أخرى، فإخفاء المكلف معلومات عن موارد تحققت له خاضعة للضريبة نتج عنه استيفاء الضريبة بأقل من المقرر رسمياً يثبت قصده الجنائي . والخطأ في الجريمة الضريبية بصورة الإهمال أو الرعونة أو عدم الانتباه أو عدم الاحتياط أو عدم مراعاة القوانين والأنظمة والأوامر، لا ينفي المسؤولية القانونية لكنه قد يخففها، وكل من حرض أو اتفق أو ساعد أي ممول أو منشأة على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها قانوناً كلاً أو بعضاً، باعتماد بيانات غير صحيحة سواء في إقرار أو حسابات أو دفاتر أو ميزانيات أو تقارير أو أي مستند آخر نصت عليه قوانين الضرائب على تقديمه يعد مساهماً في الجريمة (المياحي، 2007) .

وفي أدناه العقوبات التي تضمنها قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته (الانباري، 2008)

ضمن الفصل الثامن والعشرون من القانون المذكور المواد _56، 57، 58، 59 و 59 مكرر) :

المادة السادسة والخمسون تضمنت: أولاً: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار (عدلت حالياً) من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية:

1. من لم يقم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات إلى السلطة المالية، كان يجب عليه تقيمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون مع مراعاة أحكام الفقرة (2) من هذه المادة [*].
2. من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر، أو أعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها إن لم يفوضه الوزير بنانها له .
3. تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تراوح بين 10% و 25 % من الدخل المقرر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن (500) دينار .
4. تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (10%) عشر في المئة من الضريبة المتحققة عن أن لا يزيد على (500.000) خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل

---

[*] ألغيت الفقرة (1) من المادة (56) وحل محلها نص آخر وأضيفت لها فقرة رقم (4) قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم 827) في 1984/7/18 المنشور في الوقائع العراقية بالعدد 3005 في 3005 في 1984/8/6 . ثـم ألغيـت الفقرة (4) وحل محلها النص الحالي بموجب قانون التعديل الثالث المرقم 94 لسنة 1987. واعتبـرت المـادة (56) الفقرة (أولاً) لها وأضيف إليها (ثانياً) بموجب قانون التعديل الأول رقم 15 لسنة 1986 ثم ألغيت الفقـرة (ثانيـاً) وحل محلها النص الحالي بموجب قانون التعديل الثاني المرقم (4) لسنة 1987.

لغاية 5/31 من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله، ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع .

ثانياً : تفرض السلطة المالية مبلغاً (إضافياً) قدره عشرة آلاف دينار على كل فرع لشركة أجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان .

المادة السابعة والخمسون : يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية :

1. من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها .
2. من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك [(1)].

يتضح من هذه النصوص بأن هذه الجزاءات تنصرف إلى المخالفات المرتكبة عن قصد مسبق أو عن خطأ وإهمال من طرف المكلف .

المادة الثامنة والخمسون: تضمنت تشديه عقوبة الحبس إلى مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين على كل من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش والاحتيال للتخاص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها"[(2)]. وجاءت لعلاج حالات الغش والاحتيال في

([1]) شددت العقوبة المنصوص عليها في المادة (57) بقانون التعديل السادس المرقم 58 لسنة 1988، حيث ألغيت المـادة وحل محلها النص الحالي الذي يعاقب بالحبس فقط بدلاً من الغرامة أو الحبس .

([2]) ضوعفت العقوبة المنصوص عليها في المادة (58) وذلك بموجب قرار مجلس قيادة الثـورة (المنحـل) المـرقم 943 والمؤرخ في 1983/9/3 إذا كان مقدار الضريبة المقصود التخاص منها كلاً أو بعضاً، يقل عن خمسين ألف دينـار ويعاقب بالعقوبة المقررة على سرقة أموال الدولة المنصوص عليها في الفقرة الحادية عشرة من المادة (444) مـن قانون العقوبات إذا كان مقدار الضريبة المقصود التخاص منها : كلاً أو بعضاً خمسين ألف دينار أو ما زاد على ذلك . وعلى أن يعمل بالقرار 943 خلال فترة الحرب والى حين انتهائها

ارتكاب مخالفات إخفاء المعلومات والتصريح الناقص .

المادة التاسعة والخمسون : في هذه المادة خولت السلطة المالية " مضاعفة الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بأنها في إحدى المادتين (57-58) بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية .

المادة التاسعة والخمسون (المكررة) : في هذه المادة أجاز المشرع التسوية الصلحية في لأفعال المنصوص عليها في المادتين (57-58) وهي وسيلة أخلاقية وبديلاً نابعاً عن بدائل الدعوى الجزائية لتقويم سلوك المخالف وتصحيح تعامله مع السلطة المالية وتخليصه من العقوبة ليبدي صفحة جديدة من التعامل الصحيح مع هذه السلطة، ولا تخلو التسوية الصلحية من مصلحة للطرفين السلطة المالية والمكلفين ماً ودورها في إرساء العلاقة القائمة بينهما على التفاهم والمصارحة بعيداً عن جو المحاكم وإجراءات الدعوى المعقدة . فأدخل المشرع العراقي التسوية الصلحية في هذا القانون بموجب التعديل السادس رقم (58) لسنة 1988 وبموجب القانون المذكور ناط المشرع لوزير المالية مهمة إجراء التسوية الصلحية في الأفعال المنصوص عليها سابقاً لمادتين (75-58) الوارد ذكرهما سابقاً . ونص المادة هي:

1. " لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحيه في الأفعال المنصوص عليها في المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين من القانون قبل إقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن المعلومات الواردة في المادتين أعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى .
2. يتم عقد التسوية الصلحية بناء على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانوناً ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة عليها .
3. يترتب على عقد التسوية عدم إقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده المبلغ المذكور في الفقرة (1) من هذه المادة وإيقاف إجراءات الدعوى في أية مرحلة وصلت إليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة .

4. يجب تسديد المبلغ المذكور في الفقرة (1) من هذه المادة خلال مدة أقصاها عشرة أيام اعتباراً من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية [3] .

أما في الفصل السابع والعشرين تضمن مادة تشير إلى منع المحاكم من النظر في قضايا الضريبة وهي المادة الخامسة والخمسون وتنص على " لا تسمح المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون [4].

كما تضمنت المواد (18 و 22 و 28 و 61) من القانون المذكور الكثير من الواجبات المترتبة على المكلفين ... الخ، وأن عدم وجود جزاء على من يتخاف عن أداء هذه الواجبات سيضعف من قدرة الهيئة العامة للضرائب على إلزام هؤلاء للامتثال لتلك الأحكام (أمين، 2000) ويلاحظ أن الجزاءات التي تضمنها القانون لتحقيق الإلزام المطلوب هي التي وردت فيا لمادة السادسة والخمسين فيه .

وأيضاً أجاز المشرع العراقي ضمن قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وتعديلاته العقوبات بحق المخالفين للقوانين والأنظمة، حيث تضمنت المادة الثلاثون عقوبة الغرامة لا تتجاوز مائة دينار أمام المحاكم أو بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين كل من.

(1) رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان فيا لمدة المعينة له بدون عذر مشروع .
(2) منع أعضاء اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه وفقاً لنص المادة الثالثة عشر من هذا القانون .
(3) زود اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك .
(4) تأخر أو امتنع عن تقديم التقرير السنوي المنصوص عليه في الفقرة 3

([3]) أضيفت المادة (59 – مكررة) بموجب قانون التعديل السادس المرقم (58) لسنة 1988.

([4]) الغي الفصل (27) والمادة(55) بموجب قانون التعديل (11) المرقم 10 لسنة 2003 والملغى كان يمنع المحاكم من النظر في قضايا الضريبة وأعيد العمل به مرة أخرى بموجب قانون التعديل السابع عشر رقم 10 لسنة 2007 المنشور في الوقائع العراقية بالعدد 4035 في 2008/3/5 وعلى أن تسري أحكام المادة (55) من القانون على الدعاوى المقامة عند نفاذ هذا القانون التي لم يصدر بها حكم بات.

من المادة (59) بدون عذر مشروع [5].

أما قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 وتعديلاته، حيث المادة الثانية من القانون وتنص على عقوبة الغرامة التي لا تتجاوز مائتين وخمسون دينار في الأحوال التالية :

1. إذا لم يقدم المعلومات المطلوب تقديمها بموجب المادة الخامسة من هذا القانون .
2. إذا رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز المستندات التي تطلبها منه السلطة المالية أو اللجان .
3. إذا أعاق اللجان أو الأشخاص المفوضين من قبلها من الكشف على العرصة .
4. إذا زود السلطة المالية أو اللجان بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك.

---

[5] أضيفت الفقرة (4) إلى المادة (30) بموجب قانون التعديل الأول المرقم 16 لسنة 1961 . .

قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982

مواد الاستئناف والتمييز

المادة السادسة والثلاثون:

يبلغ المستأنف والسلطة المالية بيوم المرافعة أمام لجنة التدقيق قبل موعده بسبعة أيام على الأقل وعلى الطرفين أن يحضرا أمام اللجنة بالذات أو بإرسال وكيل عنهما في اليوم والساعة المعنيين أو أن يبينا الاكتفاء هما بالبيانات التحريرية التي قدماها، وللجنة إلغاء التقدير أو تأييده أو زيادته أو تخفيضه مبينه في قرارها الأسباب الموجبة لذلك كما أن لها أن تؤيد التقدير إذا لم يحضر الطرفان أو احدهما دون عذر مشروع أو تؤجل النظر في الاستئناف للمدة التي تراها مناسبة.

المادة السابعة والثلاثون:

1. تؤلف لجان النظر في القضايا الاستئنافية ببيان يصدره الوزير في الجريدة الرسمية برئاسة قاضي من الصنف الثاني في الأقل وعضوية اثنين من الموظفين المختصين في الأمور المالية.
2. يعين بنفس الشروط المذكورة في الفقرة (1) في هذه المادة أعضاء إضافيون يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم.

المادة الثامنة والثلاثون:

على لجنة الاستئناف المؤلفة في بغداد أن تنظر في القضايا التي تقع ضمن اختصاص لجنة أخرى يطلب المستأنف نفسه وللوزير أو من يخوله أن ينقل أية قضية استئنافية من لجنة إلى أخرى يطلب المستأنف أو دونه إذا وجد أسبابا موجبة لذلك.

المادة التاسعة والثلاثون:

1- تنظر لجان الاستئناف وتبت في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات وعلى السلطة المالية تنفيذ القرارات بعد تبليغها إليها والى المكلف.

2- مع مراعاة ما ورد في الفقرة (1) من المادة السابعة والخمسين في هذا القانون تخول لجنة الاستئناف النظر في المخالفات المرتكبة خلافاً لنظام مسك

الدفاتر التجارية رقم (5) لسنة 1957 وتعديلاته أو أي نظام آخر يحل محلة والمحالة إليها من قبل السلطة المالية وفرض الغرامات المنصوص عليها في النظام وعند عدم دفع الغرامة تحال القضية إلى المحكمة المختـصة لإبـدال الغرامة بالحبس.

المادة الأربعون:

1.تكون قرارات لجان الاستئناف قطعية إذا كان مبلغ الضريبة فيهـا عـشرة آلاف دينار فأقل.

2.إذا كان مبلغ الضريبة في القرار أكثر من عشرة آلاف دينـار فللـسلطة الماليـة والمكلف الاعتراض عليه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ به أمـام هيئـة تمييزية برئاسة قاض من محكمة التمييز وعضوية اثنين من المديرين العامين مـن وزارة المالية وواحد من اتحاد الغرف التجارية العراقية وآخر من اتحاد الصناعات العراقية ببيان يصدره الوزير وينشر في الجريدة الرسمية.

3.للهيئة التمييزية إلغاء القرار أو تأييده أو تعديله ويكون قرارها قطعياً.

4.على المكلف الذي يرغب في الطعن تمييزاً في قرار لجنة الاستئناف تسديد رسـم الى صندوق الهيئة العامة للضرائب يتحدد مبلغه بنسبة 1% واحد من المئة من مبلغ الضريبة في القرار محل الطعن وبحد أعلى مقداره ألف دينار، ويعد إيـراداً نهائيـاً للخزينة العامة.

5.تحدد مكافأة لأعضاء الهيئة التمييزية ولجان الاستئناف بتعليمات يصدرها الوزير.

جدول رقم (1) يتضمن مقارنة بين عدد المكلفين الكلي وبين عدد المتحاسبين للمهن المثبتة لفروع الهيئة العامة للضرائب في بغداد العام 2008

ت	الفرع / المهنة	الرصافة		كرخ الأطراف		كرخ المركز		الكاظمية		بغداد الجديدة		الأعظمية		الكراده		الشعب		النهضة		البياع	
		عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين
1	الاطباء	-	12	305	27	169	36	164	42	543	29	204	68	606	300	82	15	67	22	105	13
2	المحامين	-	38	557	51	294	95	167	36	341	28	370	127	268	62	255	65	169	22	102	14
3	الصيدلة	-	15	227	32	82	68	66	61	72	28	119	59	345	269	28	20	18	17	24	10
4	المقاولين	-	73	1715	1000	1391	67	1350	61	1541	65	731	130	1365	99	2319	129	455	52	539	321
5	المهندسين	-	5	85	-	183	7	10	2	34	-	72	7	386	30	32	-	82	6	6	-
6	دلال عقار	0	1	186	14	95	7	68	9	236	14	111	11	128	6	145	21	51	3	197	27
7	الحلاقين	-	6	345	18	478	20	197	12	349	14	947	12	399	10	485	21	314	11	278	5
8	المستوردين	-	494	988	96	2080	268	717	107	1549	42	122	251	692	8	1069	20	652	47	169	277
9	أصحاب المقاهي	-	13	88	1	206	5	107	11	151	3	13	7	265	6	97	4	163	2	46	6
10	أصحاب الفنادق	-	15	13	-	120	2	146	17	25	1	373	-	907	17	47	-	180	4	13	7
11	أصحاب المطاعم	-	31	195	10	489	21	366	21	311	31	373	16	2271	31	316	7	567	17	127	16
12	الولاكات المختلفة	-	51	545	87	397	6	360	11	3550	23	385	13	585	2	632	21	249	67	188	72
13	أصحاب السيارات	-	177	9947	574	4634	226	9563	546	18298	685	5556	698	3440	91	13622	1407	2657	240	4845	2041
14	أصحاب معارض السيارات	-	-	16	1	11	-	50	-	73	-	10	1	98	-	19	3	273	23	198	128
15	أصحاب المعامل	-	301	203	19	354	32	757	130	570	109	258	66	789	41	1021	224	553	64	106	18
16	محلات الصاغة	-	12	89	2	49	1	476	56	114	5	122	12	309	3	82	1	43	3	160	-
17	محلات تصليح السيارات	-	10	128	-	167	2	215	2	1049	-	133	-	107	7	240	4	430	3	121	101
18	محلات تصليح الكهربائيات	-	1	85	-	42	2	61	1	268	-	98	2	117	1	48	-	505	5	265	36
19	كازينوهات ونوادي	-	0	12	-	18	1	-	-	23	-	7	1	38	2	29	-	796	-	5	-
20	محاسب قانوني	-	4	-	-	2	-	10	3	65	-	6	2	34	6	6	-	15	1	--	-
21	أصحاب المقالع	-	0	-	-	259	1	14	1	52	1	3	2	15	-	1	1	26	--	--	-
22	المهن الصحية	-	10	329	38	2677	-	158	15	121	27	145	10	81	19	208	59	358	-	181	42
23	مهن مختلفة	-	1135	8958	1516	4637	1068	6289	1077	6002	516	8022	1274	9377	1161	8418	998	4619	1003	5283	1068
24	محلات مختلفة	-	912	4051	305	52	248	5993	576	8219	384	5359	403	5430	1194	5159	387	8696	354	4037	1252
25	المصدرين	-	-	22	-	-	-	3	-	6	-	22	-	40	1	7	2	-	3	-	-

تابع لجدول رقم (1)

ت	الفرع / المهنة	الدورة عدد المكلفين	الدورة عدد المتحاسبين	الرشيد عدد المكلفين	الرشيد عدد المتحاسبين	الربيع عدد المكلفين	الربيع عدد المتحاسبين	الحرية عدد المكلفين	الحرية عدد المتحاسبين	المجموع العدد الكلي للمكلفين	المجموع العدد الكلي للمتحاسبين
1	الاطباء	67	14	28	31	105	7	34	12	2479	628
2	المحامين	75	21	61	28	296	38	31	15	2986	640
3	الصيدلة	42	21	14	15	48	14	30	21	1115	650
4	المقاولين	952	58	817	138	1025	49	561	264	14761	2506
5	المهندسين	2	-	217	57	41	3	2	-	1152	117
6	دلال عقار	122	8	82	-	106	28	119	16	1646	165
7	الحلاقين	435	3	199	4	224	15	308	18	4958	169
8	المستوردين	440	18	467	104	958	75	353	18	10256	1825
9	أصحاب المقاهي	83	-	99	-	15	-	113	2	1446	60
10	أصحاب الفنادق	-	-	68	1	1	-	9	1	1902	65
11	أصحاب المطاعم	430	1	293	3	143	1	298	11	6179	217
12	الولاكات المختلفة	491	12	338	55	394	36	834	46	8948	502
13	أصحاب السيارات	5539	638	3003	97	7530	435	16388	1028	105022	8881
14	أصحاب معارض السيارات	17	-	53	5	2	1	3	-	823	162
15	أصحاب المعامل	64	6	251	32	138	20	398	92	5462	1154
16	محلات الصاغة	93	-	50	-	8	-	53	-	1648	95
17	محلات تصليح السيارات	34	-	379	-	24	-	255	-	3282	129
18	محلات تصليح الكهربائيات	54	-	94	5	56	2	309	-	2002	55
19	كازينوهات ونوادي	2	-	62	-	-	-	3	-	995	4
20	محاسب قانوني	1	-	58	48	5	1	1	-	203	65
21	أصحاب المقالع	-	-	-	-	2	-	2	-	374	6
22	المهن الصحية	183	19	135	118	37	3	504	228	5117	588
23	مهن مختلفة	4744	1019	2641	264	2579	860	11533	1040	83102	13999
24	محلات مختلفة	3204	96	2641	305	1871	119	5665	488	60377	7023
25	المصدرين	-	-	4	-	1	-	2	-	107	6

- المصدر: من إعداد الباحث بالتعاون مع قسم التخطيط والمتابعة في الهيئة العامة للضرائب.
- فروع مدينة الصدر والمشتل والمحمودية لا تتوفر معلومات عنها.

جدول رقم (2)

يبين العدد الكلي المسجلين والمتحاسبين (الخاضعون نهائياً) منهم للفترة من 2001 لغاية 2009 لفروع الهيئة العامة للضرائب في بغداد

ت	الفرع	2001		2002		2005		2006		2007		2008		2009	
		عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين	عدد المكلفين	عدد المتحاسبين
1	كرخ الأطراف	34532	9884	36366	7679	29759	1013	29108	615	29091	63	29146	2404	29194	213
2	كرخ المركز	19288	4962	22015	3411	19381	1579	19590	776	19219	1382	20840	1379	20810	1099
3	الكاظمية	29989	7081	27497	6973	27395	1809	27068	904	27307	1287	27580	1256	27415	1438
4	بغداد الجديدة	37868	11269	39606	9717	35474	1532	43301	3303	-	-	442	1846	44262	2265
5	الأعظمية	23869	8633	26681	9858	22073	1349	22296	1105	22403	1158	23615	1898	19976	1680
6	الكراده	27638	10867	26093	8947	25409	1586	25362	1374	-	-	-	-	-	-
7	مدينة الصدر	67925	8945	70826	8569	67925	-	68253	1831	52851	245	-	-	74846	748
8	الشعب	39537	10147	40484	9474	34171	962	34302	914	34313	1420	34606	2264	34008	2313
9	البياع	20682	5673	21501	4601	15536	684	15627	1862	17647	1771	17838	4158	17949	1821
10	الرصافه	37911	8106	36484	2224	36726	1344	36965	922	-	-	-	-	37914	752
11	الدوره	23512	6141	23421	4984	17029	913	17058	350	17073	485	17177	922	17308	856
12	المشتل	28409	8854	30864	9963	25263	364	24033	718	24335	665	24804	1234	26094	1918
13	النهضة	21667	5819	22555	4972	19665	1194	19644	919	21938	1179	21848	1123	21071	978
14	الرشيد	11931	4279	12763	3249	11117	527	11237	638	12054	488	12192	747	12345	822
15	الربيع	8614	3062	9073	3694	15311	827	15529	735	15610	190	15687	1144	14182	1053
16	الحرية	40003	13823	42545	6283	35089	761	35134	779	40232	1901	39991	1279	40141	1571
17	المجموع	18448	8290	21800	7057	22007	104	22084	93	22274	87	22944	299	23627	543
	المجموع	491823	135835	510574	111655	459330	16548	466591	17838	356347	12321	308710	21953	461142	20070

*المصدر: إعداد الباحث بالتعاون مع قسم التخطيط والمتابعة في الهيئة العامة للضرائب .

** بالنسبة لعام 2009 الأرقام لغاية شهر تموز.

*** بالنسبة للسنتين 2003، و 2004 لم تتوافر المعلومات بسبب الأحداث التي تعرض لها العراق.

**** الحقول المؤشرة بـ (-) لا تتوافر فيها أرقام والمعلومات أعطيت كما هي.

القوانين المعدلة لقانون ضريبة الدخل

1. 15 لسنة 1986 الوقائع العراقية 3084 في 1986/2/10 .
2. 4 لسنة 1987 الوقائع العراقية 3133 في 1987/1/29 .
3. 94 لسنة 1987 الوقائع العراقية 3170 في 1987/10/5 .
4. 30 لسنة 1988 الوقائع العراقية 3190 في 1988/2/22 .
5. 39 لسنة 1988 الوقائع العراقية 3194 في 1988/3/21 .
6. 58 لسنة 1988 الوقائع العراقية 3202 في 1988/5/16 .
7. 54 لسنة 1990 الوقائع العراقية 3422 في 1990/8/27 .
8. 17 لسنة 1994 الوقائع العراقية 3530 في 1994/10/3 .
9. 25 لسنة 1999 الوقائع العراقية 3787 في 16/8/ 1999.
10. 35 لسنة 1999 الوقائع العراقية 3801 في 22/11/ 1999.
11. 57 لسنة 2001 الوقائع العراقية 3988 في 2001/11/23 .
12. لسنة 2003 الوقائع العراقية 3972 في 2003/3/3.
13. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم 37 لسنة 2003 .
14. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم 38 لسنة 2003.
15. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم 49 لسنة 2004.
16. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم 84 لسنة 2004.
17. 10 لسنة 2007 الوقائع العراقية 4035 في 2007/3/5 .

(وبموجبه الغي القانون رقم 10 لسنة 2003) .

القوانين المعدلة لقانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1952

1. 16 لسنة 1961 الوقائع العراقية العدد 499 في 1961/3/22 .
2. 94 لسنة 1970 الوقائع العراقية العدد 1875 في 1970/5/6 .
3. 150 لسنة 1974 الوقائع العراقية العدد 2410 في 1974/10/31 .
4. 33 لسنة 1979 الوقائع العراقية العدد 2704 في 1979/4/22 .
5. 48 لسنة 1984 الوقائع العراقية العدد 2997 في 1984/6/11 .
6. 10 لسنة 1996 الوقائع العراقية العدد 3632 في 1996/8/26.
7. 5 لسنة 1998 الوقائع العراقية العدد 3725 في 1998/6/8 .
8. 66 لسنة 2001 الوقائع العراقية العدد 3890 في 2001/8/6 .
9. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 لسنة 2004 .

القوانين المعدلة لقانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962

1. 33 لسنة 1963 الوقائع العراقية العدد 808 في 1963/5/30.
2. 78 لسنة 1964 الوقائع العراقية العدد 965 في 1964/6/22 .
3. 93 لسنة 1970 الوقائع العراقية العدد 1875 في 1970/5/6 .
4. 18 لسنة 1994 الوقائع العراقية العدد 3530 في 1994/10/3 .

قرارات مجلس قيادة الثورة (المنحل) المتعلقة بقوانين الضرائب

1. 99 في 1974/2/7.
2. 20 في 1980/1/5 .
3. 22 في 1980/1/5 .
4. 943 في 1983/9/3.
5. 307 في 1984/3/12.
6. 520 في 1987/7/20.
7. 767 في 1987/10/1.
8. 22 في 1988/1/9.
9. 113 في 1988/1/30 .
10. 327 في 1988/8/3.
11. 72 في 1993/4/22.
12. 11 في 1995/1/15 .
13. 55 في 1998/6/1.
14. 5 في 1999/1/23 .
15. 106 في 2000/6/21
16. 170 في 2000/10/7.
17. 183 في 2000/11/1 .
18. 86 في 2001/3/25.
19. 120 في 2002/6/27 .
20. 224 في 2002/10/17.

الملحق (د)

كتب تسهيل المهمة